

UNIVERSITE DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPÔT
SUR
LE REVENU
EN PRUSSE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mercredi 15 janvier 1908, à 1 heure

PAR

René BOMBOY

Président : M. CHAVEGRIN.

*Suffragants : { MM. TRUCHY, professeur
 HITIER, agrégé.*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1908



THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITE DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPÔT
SUR
LE REVENU
EN PRUSSE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le mercredi 13 janvier 1908, à 1 heure

PAR

René BOMBOY

Président : M. CHAVEGRIN.

Suffragants : { MM. TRUCHY, professeur.
HITIER, agrégé.

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1908



PRÉFACE

L'impôt sur le revenu existe, en Prusse, dans sa forme actuelle, depuis 1891. Il frappe le revenu global de taxes progressives, sur la déclaration contrôlée de certains contribuables.

Tel qu'il est établi, son application ne soulève, de la part des populations prussiennes, aucune résistance ; partout, on semble se plier, sans récriminations, aux multiples exigences de l'administration fiscale ; partout aussi, le rendement de l'impôt s'est accru dans des proportions considérables. L'Einkommensteuer a donc donné d'excellents résultats.

Où faut-il en chercher les raisons ? Dans l'histoire des impôts prussiens ? Dans les habitudes d'esprit des peuples germaniques, ou dans les heureuses dispositions de la loi elle-même ? Ne devons-nous pas, au contraire, interpréter ce succès comme la manifestation de la supériorité inhérente à la formule théorique, dont l'impôt prussien ne serait qu'une application ?

Nous nous proposons ici de fournir à ces questions une réponse, dont nous nous sommes efforcé de dégager les éléments au cours de cette étude.

★

★ ★

Lorsqu'en 1891, M. Miquel entreprit la réforme des contributions prussiennes, son intention n'était pas de

donner à l'impôt direct un fondement nouveau. Les modifications, qu'il apportait au régime existant, lui étaient nettement indiquées par l'évolution normale du système adopté depuis de longues années. Recherchons donc quel était ce système et, par quelles étapes successives, on avait été conduit à l'établissement de l'Einkommensteuer actuel.

A l'origine, l'impôt personnel fut tenu, dans les pays allemands, pour le remède nécessaire à l'état de confusion et de contrainte, qui résultait de la multiplicité des douanes intérieures et des droits d'accise. Il apparut également comme le seul procédé capable de fournir à la nation les ressources suffisantes, en vue de faire face aux dangers extérieurs. Pour remplir ce dernier rôle, il prit, provisoirement du reste, en 1812, la forme d'impôt sur le revenu.

L'application trop rigoureuse de cette contribution, rendit alors impopulaire l'idée de baser l'impôt direct sur le revenu personnel des assujettis. Mais le principe, qui commandait d'assurer aux redevables un traitement différent, suivant leur situation, n'était pas abandonné : il se traduisit tout d'abord dans le Klassensteuer de 1820, dont l'application avait été restreinte aux seules campagnes.

Toutes les réformes tendirent, ensuite, à multiplier le nombre des classes pour rendre l'impôt plus strictement proportionnel aux facultés de chacun. Engagé dans cette voie, le législateur était naturellement conduit à

répudier son système primitif de présomptions ; il ne devait plus prendre uniquement en considération la profession exercée par le contribuable. Etendant la contribution directe aux populations urbaines, il établit, le 1^{er} mai 1851, l'impôt de classes sur de nouvelles bases. Désormais, sous la double appellation de *Klassensteuer* et de *Klassifizierte Einkommensteuer*, il chercha, par des enquêtes administratives, ou des moyens indiciers également défectueux, à découvrir le revenu réel de l'assujetti.

L'évaluation du revenu ne put jamais être faite avec exactitude, et les modifications, apportées par la suite dans le nombre des classes, eurent pour but d'atténuer les effets d'une taxation arbitraire. Par leur inefficacité ces réformes partielles donnèrent raison à ceux qui, dès 1851, proclamaient, à la tribune du Landtag, la nécessité d'exiger une déclaration de certains contribuables. Ils avaient montré, alors, que, fatalement, on serait amené à demander au redevable lui-même une énumération complète de ses ressources : leurs prévisions allaient se réaliser.

Réclamée par l'opinion publique, la déclaration fut exigée, par la loi de 1891, des imposables, jouissant de plus de 3.000 marks de revenus. Ainsi, une des réformes les plus importantes accomplies par le régime nouveau, s'était produite comme la conséquence directe du système ancien, conséquence à laquelle le législateur n'avait pas eu le pouvoir de se soustraire.

Les considérations qui firent préférer à la proportionnalité l'application de tarifs progressifs furent tout aussi impérieuses. Dans les universités comme dans la presse, on enseignait, depuis longtemps, que la proportionnalité des charges fiscales, détruite par les impôts indirects, ne peut être rétablie qu'à l'aide de la progression des taxes de la contribution directe. Une préoccupation d'équité dictait cette doctrine : cela suffit à expliquer sa fortune, et le peu de polémiques que souleva alors l'abandon, sur ce point, des anciens errements. Quant à M. Miquel, il sacrifia ceux-ci d'autant plus volontiers qu'il croyait, par là, possible d'assurer à l'impôt un rendement meilleur de compenser, dans une large mesure, les pertes résultant de dégrèvements nombreux.

L'étude historique des impôts prussiens nous fait donc apparaître l'Einkommensteuer de 1891 comme le perfectionnement, longtemps désiré, d'un régime, dont les origines anciennes rendaient nécessaire le maintien. Jamais, en effet, les griefs invoqués contre l'impôt classifié de 1851 et de 1873 n'ont été interprétés comme des critiques au principe de la contribution. Ils ont été dirigés contre sa mise en œuvre seule.

Les habitudes d'esprit et les qualités morales des peuples germaniques nous offrent l'explication de cette attitude. Elles nous donnent la raison de la faveur que ces peuples témoignent pour des mesures dont le caractère inquisitorial ne saurait être contesté. Le soin méticuleux et lent, que les prussiens apportent dans la

plupart des actes de leur vie journalière, le souci d'une exactitude souvent excessive, devaient leur faire considérer la déclaration détaillée de leurs revenus comme une nécessité inéluctable. Le système indiciaire, mal établi, ne leur semblait pas susceptible de perfectionnements suffisants : il répugnait à leur caractère par son incertitude même.

Enfin, habitués de longue date au respect absolu de l'autorité, confiants dans une administration qui fut toujours habile, prudente et ferme, ils ne s'arrêtaient pas aux objections que soulève la fréquence des rapports entre les taxateurs et les assujettis. Il devait en résulter pourtant de multiples inconvénients : les livres de commerce produits devant les commissions ; l'emploi des revenus contrôlé par les dépenses journalières ; la gêne, les abus, la ruine du crédit qu'entraîne après elle la publicité inévitable des opérations d'assiette ; rien de cela ne parvint à compromettre le succès de la loi. Elle portait, profondément gravée, dans toutes ses dispositions, la marque de l'esprit germanique ; et la preuve la plus évidente que cette législation était le produit naturel des mœurs d'une même race, nous est fournie par l'étude des impôts alors en vigueur dans les autres parties de l'Allemagne.

Partout, en effet, la contribution directe, à des époques différentes, il est vrai, a pris la forme de l'impôt sur le revenu. Dans de nombreux pays, les formalités et les recherches administratives sont les mêmes qu'en

Prusse. Seules, les populations du Sud y ont apporté de larges atténuations, et, par les dispositions de leurs lois, elles marquent les tendances plus libérales de leur esprit. Mais ces différences sont parfois légères, et, dans l'ensemble, la législation fiscale des pays allemands présente un remarquable caractère d'unité.

Conforme à l'esprit prussien et aux mœurs locales, résultat d'une évolution qui dura presque un siècle, l'Einkommensteuer de 1891 dut encore une partie de sa victoire à la modération des charges qu'il faisait peser sur les contribuables. Tant par ses tarifs que par sa préoccupation d'atteindre uniquement le revenu net, l'impôt nouveau témoignait de l'habileté et de la prudence du législateur.

Cette prudence lui était, d'ailleurs, rendue plus facile par la place qu'occupent les contributions directes, dans les finances prussiennes. L'Einkommensteuer et l'Ergänzungsteuer constituent, presque à eux seuls, les impôts directs d'Etat, et fournissent un douzième seulement des recettes d'un budget modeste. Dans ces conditions, on pouvait résister à l'entraînement de franchir les limites d'une faible progression. On en arrêta les effets, par l'application de taxes proportionnelles au taux de 4 0/0, à partir d'un certain chiffre de revenus.

Le rédacteur de la loi comprit également que, seules, les recettes nettes devaient supporter les charges fiscales. Dans ce but, il édicta des règles de calcul souvent méticuleuses, et précisa avec soin les déductions permises

Il devait en outre, obéissant à d'autres mobiles, augmenter le nombre de ces dernières par la loi du 19 juin 1906.

L'œuvre de M. Miquel se présente donc comme une manifestation des plus persévérants efforts, en vue de rendre plus exacte l'appréciation des revenus de chacun, en vue, aussi, de répartir plus équitablement entre les contribuables le poids, d'ailleurs modéré, des dépenses publiques. Pour accomplir cette tâche, le ministre s'est contenté de perfectionner le régime des impôts existants. Il l'a fait en se conformant, tout à la fois, à l'esprit germanique et aux habitudes des populations prussiennes.

*
* *

Faut-il donc, quand on recherche les causes du succès de l'Einkommensteuer, ne tenir aucun compte des qualités propres à tout système d'impôt sur le revenu global ?

Evidemment, non. Cette forme de contribution a des avantages certains, qui n'ont jamais été méconnus par les théoriciens. Mais son application entraîne nécessairement des mesures, qui peuvent, sous l'empire de circonstances locales, avoir les plus regrettables conséquences. En Prusse, ces fâcheux résultats sont atténués ; ils n'en subsistent pas moins. Aussi les critiques faites au régime prussien ont-elles une portée générale : elles s'adressent également à toutes les formes d'impôt sur le revenu.

Une première objection vise la productivité de ce système de taxation. Frappant, non une catégorie de revenus déterminés, mais l'ensemble des ressources du

contribuable, l'impôt doit comporter de larges exemptions. Il restreint, de la sorte, son champ d'application, au point de peser exclusivement sur une faible partie de la population. Nulle part, ce résultat n'a moins d'inconvénients qu'en Prusse. Le régime censitaire assure, en effet, l'avantage d'un contrôle efficace des dépenses publiques aux citoyens qui acquittent l'impôt, et le secours pécuniaire, que l'Etat leur réclame, ne saurait, grâce aux ressources domaniales du budget prussien, dépasser un chiffre modéré.

Le contribuable se trouve ainsi doublement protégé contre une élévation des taxes, qui constituerait, en cas de nécessité, un moyen facile de compléter les recettes budgétaires. Cette assurance d'une certaine fixité, dans le poids des impôts, a parfois semblé précaire. Aussi a-t-on pu prétendre que la loi de 1906 lui avait porté une première atteinte. Une telle affirmation est exagérée. Au reste, constatons simplement que le gouvernement prussien n'a pas abusé de la facilité, qui lui était donnée, d'accroître les dépenses de l'Etat, en y faisant face, sans impôts nouveaux, par une simple aggravation des tarifs de l'Einkommensteuer. Le danger signalé ne s'est pas produit : il n'en est pas moins réel, et il est à craindre qu'il ne soit plus sensible encore dans des pays, soumis à un régime politique différent.

Une autre critique, d'ordre général, adressée à l'impôt sur le revenu, porte sur la nécessité d'exiger du contribuable une déclaration détaillée. Il semble impossible,

si l'on entend rejeter entièrement le système indiciaire, de procéder à l'établissement de l'assiette par un autre moyen. Nous avons dit comment la taxation directe, basée sur les évaluations administratives, avait dû être abandonnée par la loi prussienne. Ce serait, à n'en pas douter, le sort de tout procédé cherchant à éviter aux assujettis les ennuis d'une telle formalité. Le jour où le principe est admis de baser le montant de l'impôt sur les revenus réels, les systèmes d'appréciation, incapables d'en faire ressortir le chiffre exact, sont successivement écartés : la déclaration devra être exigée.

Mais, en même temps, le contrôle des allégations du redevable sera organisé avec un soin extrême. Pour cet office, les fonctionnaires administratifs sont armés, en Prusse, de pouvoirs étendus ; la pratique les a encore élargis. Le président de la commission d'assiette peut exiger la production de justifications, se faire communiquer les pièces indispensables, recueillir les témoignages nécessaires. Parfois même, il délègue ses pouvoirs à des commissaires, qui ne sauraient observer une discrétion aussi rigoureuse que les fonctionnaires. Il en est résulté, dans les débuts de l'application de la loi, un trouble sensible dans les relations commerciales. Quelques murmures isolés ont été sans écho, et le contribuable prussien s'est soumis à ses obligations nouvelles, instrument docile entre les mains d'une administration énergique.

Ce qu'ont pu faire les habitudes morales d'un peuple,

n'enlève aucune force à l'objection produite contre l'impôt, qui mêle, d'une façon aussi active, les agents du fisc aux détails les plus intimes de la vie journalière des citoyens. Cette intervention prend un caractère plus dangereux, quand elle a pour but l'évaluation des bénéfices agricoles et commerciaux, tant à cause de la difficulté d'une appréciation rigoureuse, qu'en raison de l'importance de la classe, sur laquelle elle pèse. La gêne et les inconvénients, qui en résultent, risqueraient de n'être pas supportés, avec une patience égale, par des populations, plus soucieuses de leur liberté.

Les bons résultats de l'Einkommensteuer prussien ne sauraient donc infirmer les objections élevées contre tout système d'impôt sur le revenu global. Elles subsistent avec toute leur valeur. Si elles n'ont qu'une portée relative, en ce qui concerne la loi du 24 juin 1891, c'est que celle-ci est conforme aux traditions locales, à l'évolution de la fiscalité prussienne, c'est enfin que le législateur a eu, tout à la fois, le pouvoir et la sagesse de faire une œuvre prudente et modérée.

BIBLIOGRAPHIE

I. — Ouvrages français.

- Bureau.** — La diminution du revenu, 1893.
Blondel. — L'essor industriel et commercial du peuple allemand, 1900.
— Etude sur les populations rurales de l'Allemagne, 1897.
Chailley. — L'impôt sur le revenu, 1884.
Colson. — Cours d'économie politique, 1901-1907.
Caillaux. — Les impôts en France, 1904.
Cauwès. — Cours d'économie politique.
Chavaignac. — Pour l'impôt progressif.
Duclot. — L'impôt sur le revenu, 1904.
Damianoff. — L'assiette du dixième en Bavière.
Denis. — L'impôt sur le revenu.
Derbanne. — La réforme des impôts en Prusse.
Dictionnaire des finances, publié sous la direction de Léon Say et continué par MM. V. de Swarte et Lanjalley, 1898.
Fournier de Flaix. — Traité de critique et de statistique comparée des institutions financières des divers Etats, 1889.
— L'impôt dans les diverses civilisations, 1897.
Gandillot. — Principes de la science des finances, 1875.
Garnier. — Traité des finances, 1883.
Guyot (Yves). — L'impôt sur le revenu (rapport), 1887.
Garcin. — La question de l'impôt sur le revenu en France.
Hoffmann. — Histoire des impôts directs en Bavière du xiii^e au xiv^e siècle.
Hubert-Valleroux. — L'impôt progressif.
Herinisch. — L'impôt sur le revenu.
Kergall. — L'impôt démocratique sur le revenu.
Luçay. — L'impôt général sur le revenu dans le passé et le présent.
Laugel. — Les impôts directs en Alsace-Lorraine.
Leclerc. — La vie municipale en Prusse.
Legrand. — L'impôt sur le revenu et le capital en Prusse, 1895.
Leroy-Beaulieu. — Traité de la science des finances, 1892.

- Mammoth.** — Les impôts en Prusse.
- Meliot.** — Dictionnaire financier international, théorique et pratique, 1899.
- Muller.** — L'impôt sur le revenu et sa législation dans les divers pays.
- Menier.** — L'impôt sur le capital.
- Merle.** — La justice dans l'impôt et l'impôt sur le revenu en France, 1906.
- Neumann.** — L'impôt progressif sur le revenu.
- Parieu (de).** — Traité des impôts, 1866.
- Papin-Labedozière.** — La richesse mobilière en Italie.
- Philippe.** — De l'impôt sur le revenu, 1897.
- Pouguet.** — Les valeurs mobilières étrangères et les fonds d'Etat étrangers devant l'impôt, 1900.
- Proudhon** — Théorie de l'impôt.
- Say (Léon).** — Les solutions démocratiques de la question des impôts.
— L'impôt sur le revenu.
- Schuler.** — L'impôt sur le revenu en Prusse, 1898.
- Staaum.** — Systèmes généraux d'impôts.
- Schmoller.** — Les impôts directs en Bavière.
- Simon.** — Etude de la taxe sur les valeurs mobilières dans ses rapports avec l'impôt sur le revenu, 1905.
- Schoëffle.** — Les impôts.
- Toubeau.** — La répartition métrique des impôts.
- Walras.** — Théorie critique de l'impôt.

II. — Ouvrages étrangers.

- Adickes.** — Studien über die weitere Entwicklung der Gemeinde-steuerwesens (Gesetz, v. 14 juli 1893), 1894.
- Auschutz.** — Preusz. Organisations gesetze, 1898.
- Bergins.** — Finanzwissenschaft, 1871.
- Borowski.** — Abriss d. prakt. Kameral und Finanzwisens nach preuss. Landesgesetzen, 1805.
- Bonnenberg.** — D. Strafverfahren in Zoll und Steuersachen, 1894.
- Baur.** — Handbuch d. direkten Steuerwesens i. Grossen Herren, 1808.
- Bayerl.** — Anleitung z. Vollzuge d. Personnal Steuergesetze v. 19 mai 1881.
- Birnbaum.** — D. Anwendbarkeit d. Einkommensteuer, 1875.
- Burkart.** — Darstellung d. bertch. Einkommensteuer, 1875.

- Conrad.** — Handwörterbuch des Staatswissenschaften.
- Czoernig (V.).** — Darstellung über Budget, Staatsrechnung..., u.s. w. 1866.
- Cohu.** — Die Finanzen des deutschen Reiches seit seiner Begründung, 1866.
- Dove.** — Handelsgesetzbuch.
- Dullo.** — Selbsteinschätzung, 1889.
- Einkommensteuer.** — v. 1891 mit Erklärungen von :
- | | |
|------------------|-----------------------|
| Dasbach, 1891. | Maassen, 1891. |
| Fuisting, 1892. | Meitzen, 1892. |
| Gunsbourg, 1891. | Quos, 1891. |
| Höhingans, 1891. | Zweigert, 1892. |
| Kölesch, 1891. | Brink u. Oebel, 1895. |
| Krause, 1892. | Sonntag, 1894. |
- Ehebug.** — Revision d. direkten Steuer u. projet d. allgem. Einkomst., 1882.
- Eynern (V.).** — Reform d. direk. Steuern in Preussen, 1889.
- Fischer.** — d. preuss. Klassensteuer, 1876.
- Freitag.** — Kommunalbeamtengesetz, 1905.
- Fulda.** — Handbuch d. Finanzwissenschaft, 1826.
- Fuisting.** — Der Rechtsschutz bei der Einkommenbesteuerung in Preussen, 1896.
- Die Steuerreform in Preussen, 1891.
- Der Einkommensteuergesetz, von 24 juin 1891 u. Ausf. v. 5 aug. 1891.
- Kommentar zum Einkommensteuergesetz, von 19 juni 1906, mit Ausführungsanweisung, v. 25 juli 1906, 1907.
- Kommentar zum Ergänzungsteuergesetz, vom 14 juli. 1893, 1895.
- Kommentar zum Gewerbesteuergesetzen.
- Die Grundzüge der Steuerlehre.
- Die Gesistliche Entwicklung des preuss. Steuerwesens.
- Gauss.** — Die Ergänzungsteuer in Preussen, 1899.
- Grossmann.** — Handbuch der direkten Steuer in Preussen, 1899.
- Glatstern.** — D. Steuer v. Einkommen, 1876.
- Henrich.** — Reform des direkt. Steuer in Preussen, 1889.
- Hoffmann.** — Lehre v. d. Stenern, 1840.
- Holzer.** — Historische Darstellung der indirekten Steuern d. europ. Staaten, 1888.
- Jastrow.** — Selbsteinschätzung, 1891.
- Klibœmer.** — Die preuss. direktenstaats u. Gemeindest., 1885.
- Keil.** — Die landgemeinde Ordnung, v. 3 juli 1891, 1896.
- Martello.** — L'imposita progressiva in teoria ed in prattica, 1895.

- Martiarit.** — Das preuss. Rentengutsgesetze, 1898.
Mascher. — Die preuss. direkten Steuer, 1857.
Masse u. Held. — Personalsteuergesetz, 1873.
Neumann. — Progressive Einkommensteuer, 1874.
 — Zur Gemeindes teuernform in Deutschland, 1895.
Noell. — Das Kommunal abgabengesetz (v. 14 juli 1893), 1894.
Oberti. — Imposita progressiva, 1894.
Oertel. — Die States Ordnung für die sechsöstlichen Provinzen des preuss. Monarchie, 1900.
Rathgeber. — Einkommensteuersachen, 1888.
Roscher. — System der Finanzwissenschaft.
Robolski. — Patentgesetz, v. 9 april 1891.
Strutz. — Das Kommunalabgabengesetz, v. 14 juli 1893, 1895.
 — Das Ergänzungsteuer, v. 14 juli 1893, 1895.
 — Zur Steuerreform, 1892.
Schmidt. — D. Stenerfreiheit d. Existensminimums, 1877.
Simon. — D. Staatseinkommensteuer des Aktiengesellschaften nach dem G. v. 1891, 1892.
Steilberg. — System d. Direktsteuern, 1882.
Stein (V.). — Lehrbuch der Finanzwissenschaften, 1878.
Strauss. — D. preuss. Steuerreform u. d. geschistliche Entwicklung, 1893.
Steinberg u. Peltzer — D. preuss. Rentersteuergesetz, 1898.
Schwartz. — D. preuss. Grundbuchrecht, 1893.
Sattler. — D. Schuldenwesen d. preuss. Staates u. des deutschen Reiches, 1893.
Walter. — Sächsische Eink. St. g., v. 2 juli 1878, 1886.
Winiker. — Steuerkatechismus, 1882.
 — Klassen u. Klass. Eink. St., 1877.
Wolff. — Gesetz betrg. Eink. St., 1860.
Westphall u. Conn. — Die Steuersystem u. Staats einnahmen sämtlicher Staaten Europa's. 1884.
Wagner. — Finanzenwissenschaft, 1887.
 — Lehr u. Handhuch des politischen OEconomie, 1892.

III. — Lois annotées.

a) *En France.*

- L'impôt sur le revenu et les revenus dans les différents pays. Note de la direction des contributions directes, 1894.
Bodenheimer. — Loi du 20 avril 1892 sur les sociétés à responsabilité limitée. Traduction, 1892.

Hergenbalm. — Loi du 20 avril 1892. Traduction annotée, 1895.
Berkenbihl. — Loi du 20 avril 1892. Traduction annotée, 1895.
 Revision du cadastre en Alsace-Lorraine. Instruction du 9 avril 1884.
 Traduction de Wantot, 1885.
 Lois sur le renouvellement du cadastre en Alsace-Lorraine, du
 30 mars 1884 et sur la péréquation des impôts fonciers, du 6 avril
 1892. Traduction par Gunzert, 1892.
 Loi du 22 juin 1891 sur l'institution des livres fonciers en Alsace-
 Lorraine, par Jules Challamel.
 Code Frederic, 1751-1755.

b) *En Prusse.*

Gesetzsammlung für die König. preuss. Staaten, 1806-1907.
 Nikisch's Provinzial. Gesetzsammlung für die Oestlichen Landes-
 theile der preuss. Staaten, 1816-1856.
 Die Gesammten Organisationsgesetze für die innere Verwaltung des
 preuss. Staaten, 1884, notes par V. Steugel.
 Die Städteordnungen des preuss. Monarchie, 1880, notes de Bac-
 koffner.
 Entscheidungen des K. Oberverwaltungsgerichts, publiées par Je-
 bens, von Meyeren et Jacobi, 1876-1907.
 Handbuch für die K. preuss. Verwaltungs-, Kassen-, und Rech-
 nungs-Beamten, Gesetze u. Verordnungen, par Meissner, 1878.
 Litteratur über das Finanzwesen des preuss. Staats, par Kletke, 1876.
 Die preuss. Stempelgesetzgebung, par Graupp, 1881.
 Das allgemeine Berggesetz für die preuss. Staaten, par Klostermann,
 1874.
 Das allgemeine Berggesetz für die preuss. Staaten, par Arndt, 1865.
 Die deutsche Gewerbe-Ordnung, par Maninowski, 1884.
 Bürgerliches Gesetzbuch, 1904.
 Die Erlasse zur Ausführung und Erläuterung des Gesetze des preuss.
 Staats und des deutschen Reichs, 1809-1907.
 Der Staatshanshalt und die Finanzen Preussen, par Scharz et Strutz,
 1900.
 Das Reichsgesetz betreffend die Gesellschaften mit bechränkter Haf-
 tung (G. v. 20 april 1892), 1892, par Esser.
 Deutsche Landesgesetzbuch. *Recueil périodique*, par Lobe.
 Almanach v. Gotha.
 Die Lage des Kleinhandels in Deutschland. Enquête officielle, 1899.
 Die Steuerreform in Preussen. Darstellung u. Motive, 1891.
 Einkommensteuergesetz badische, v. 20 juni 1884.

IV. — Revues périodiques.

a) France.

Bulletin de la Société d'économie politique.

Bulletin de la Société de législation comparée.

Bulletin de statistique et de législation comparée.

L'Economiste français.

L'Economiste européen.

Le Monde économique.

Revue d'économie politique.

Revue politique et parlementaire.

Revue de science et de législation étrangère.

a) Etranger.

Deutsche Oeconomist.

Statistische correspondenz.

Reichsanzeiger.

Statistisches Jahrbuch für das deutsche Reich.

Jahrbuch für National Oeconomie u. Statistik.

Zeitschrift für die Gesamte Staatswissenschaft.

Comptes rendus sténographiques des séances du Landtag et de la Herrenhaus.

Palgrave. — *Dictionnary of Political Oeconomie.*

Publications of American æconomie association.

Bundesgesetzblatt.

Reichsgesetzblatt.

ABRÉVIATIONS.

G. S. = Gesetz Sammlung für die Preuszischen Staaten.

O. V. G. i. St. = Oberverwaltungsgericht; recueil des décisions concernant les impôts d'Etat.

A. = Ausführungsanweisung des Finanzministers, vom 25 juli 1906.

L'IMPOT SUR LE REVENU EN PRUSSE

PREMIÈRE PARTIE ORIGINES HISTORIQUES

CHAPITRE PREMIER

ÉVOLUTION DES SYSTÈMES D'IMPÔTS PRUSSIENS.

Impôts anciens. — Premières réformes générales. — Préparation de la réforme de 1820. — Réforme fiscale du 30 mai 1820. — Modifications au régime de 1820 ; projet de 1847 ; projet de 1849 ; réforme de 1851 ; projets de 1869 et 1871. — Loi du 25 mai 1873. — Loi du 26 mars 1883. — Conclusion.

Impôts anciens.

A la fin du XVIII^e siècle, et même au commencement du XIX^e, le système fiscal de la Prusse conservait encore un caractère essentiellement archaïque. Il consistait surtout en un réseau compliqué d'accises, qui, pour nous servir de l'expression d'un auteur allemand, avaient pris naissance dans une « con-

ception moyennageuse » (1). Les droits de douane étaient alors considérés, comme des droits de passage, comme des taxes sur l'usage des routes. Les marchandises qui pénétraient dans les villes, y acquittaient, en forme de taxe d'importation, un véritable droit de consommation.

Ce système s'établit et se développa, plus par la coutume, que sous l'influence de textes législatifs. Un privilège impérial avait bien été conféré, en 1456, à l'Electeur Frédéric II, pour l'établissement des droits de douane sur l'ensemble du pays. Mais ce prince ou ses successeurs, n'en firent usage que pour concéder à des communes ou à de simples particuliers, la faculté de créer des taxes, à l'entrée de leurs domaines. Peu à peu cependant, une évolution se fit dans ce chaos. Les droits de douane furent augmentés aux frontières prussiennes, et diminués à l'intérieur.

On paraît pouvoir assigner deux causes à cette amélioration. D'abord, une circulation partout plus intense, un développement plus considérable du réseau voyer, permettaient l'abaissement des taxes. D'un autre côté, le droit, abandonné aux villes, d'établir elles-mêmes leurs impôts, suscitait entre elles une sorte de concurrence, qui était favorable à la diminution des tarifs.

Quelle que fût la forme de son application, le régime des douanes urbaines avait pour effet d'établir une barrière, entre la ville et la campagne. Non seulement la ville apparaissait comme entourée d'une véritable ceinture fiscale, mais il arrivait encore qu'un grand nombre de produits payaient fréquemment des taxes locales de consommation. Les plus importantes de ces taxes, celles auxquelles les villes tiendront le plus longtemps, portaient sur les céréales et les bêtes de boucherie.

(1) Fuisiting, *das Einkommensteuergesetz*, vom 24 juni 1891, p. 2.

Ce système fut la ruine du plat pays. Il aboutit à cette conséquence, que tout le commerce, toute l'industrie se concentrèrent dans les villes. Il fut une des causes qui nuisirent le plus au progrès économique de la Prusse.

La campagne ne connut jamais, à cette époque, la véritable industrie agricole ; seuls les petits artisans, exerçant les métiers indispensables au courant de la vie, végétaient dans les villages, et encore étaient-ils grevés d'un droit spécial, sous le nom de « Fixaccise ». Les habitants des campagnes, contraints de s'approvisionner à la ville, y payaient par cela même, les taxes de consommation ; contraints également de vendre leurs produits au marché urbain, ils acquittaient les droits d'entrée.

Malgré ses défauts, ce régime fiscal fut assez facilement supporté. En 1767, les accises avaient été étendues à toutes les villes de la Marche électorale et de la nouvelle Marche. Dans ces contrées, on les accueillit avec faveur, parce qu'elles délivraient les contribuables de l'oppression de l'impôt foncier. Au surplus, les populations urbaines, payant les accises intérieures, participaient désormais aux charges communales. On vit donc, dans l'extension de ces taxes, une mesure de justice et une source féconde de revenus fiscaux.

De tels avantages auraient dû assurer le succès du système, mais, d'une part, la barrière subsistait toujours aussi rigoureuse, entre la ville et la campagne, par le maintien du régime douanier. De plus, le développement inconsidéré des accises et des douanes, durant les vingt années qui suivirent, provoqua partout un vif mécontentement. De là, le système de la régie française, introduit par Frédéric le Grand, et le règlement de 1787, qui, eux aussi, ne tardèrent pas à soulever de sérieuses résistances et n'eurent qu'une existence éphémère. On dut en revenir aux anciens tarifs d'acci-

ses, mais en les amendant ; on dut éгалiser aussi les droits de douanes et les taxes provinciales.

Le ministre des finances de Bülow, dans un rapport du 14 janvier 1817, fait clairement ressortir les vices inhérents à cette forme d'impôts. « Dans ces tarifs nouveaux, dit-il, le nombre des objets à imposer est énorme (1) ; les accises, avec la contrainte systématique qu'elles apportent à la fabrication, les droits d'entrée et de sortie, les taxes de consommation, les douanes extérieures et intérieures, les systèmes locaux d'impôts, provinciaux et urbains, tout cela avait été créé sans méthode. Aussi, l'employé le plus expérimenté, en la matière, n'aurait pu fournir aucun renseignement exact sur les droits, que chaque article devait acquitter, dans les différentes parties du pays. Tout au plus, lui aurait-il été possible de posséder, à peu près, l'organisation des impôts, pour une seule province. » Le ministre montre ensuite l'isolement commercial des villes, les tracasseries et le retard que doit subir le voyageur qui les traverse. Il fait voir comment une fiscalité outrée, en arrive à inciter les citoyens au mépris de la loi, comment elle peut conduire les plus honnêtes gens eux-mêmes, à pratiquer la contrebande et la fraude, pour ne pas avoir à supporter, à eux seuls, toute la charge des impôts. Donc, à la fin du xvin^e siècle, le système fiscal, fondé principalement sur les accises et les douanes, ne correspondait plus aux exigences de l'état social et il menaçait d'entraver sérieusement l'essor de la Prusse ; aussi était-il attaqué de tous côtés.

Mais ce régime n'était pas le seul qui soulevât de justes critiques. L'impôt foncier, dont nous avons déjà signalé l'im-

(1) Dans les vieilles provinces seules, furent maintenus 57 tarifs de douanes et d'accises différents portant sur 2.775 produits divers.

popularité et l'insuffisance, dès 1767, pesait lourdement sur les campagnes. Plus de cent « Grundsteuers », se rattachant à une vingtaine de systèmes principaux, existaient, à cette époque, tous séparés les uns des autres par des différences profondes (1).

Dans les provinces de l'Ouest, en particulier, l'impôt foncier fonctionnait sous des formes tout à fait surannées (2). Même là où les textes en vigueur étaient de date plus récente (3), il avait perdu toute valeur par suite de son application fragmentaire, laquelle avait été nécessitée, d'ailleurs, par le maintien de dispositions trop anciennes, en présence des transformations de la propriété moderne.

Au mauvais rendement de l'impôt foncier, venait s'ajouter l'inconvénient de son poids excessif pour ceux qu'il parvenait à frapper. D'une inégalité choquante, l'injustice apparaissait plus manifeste encore dans les provinces de l'Est, où les exemptions et les privilèges étaient distribués largement, parmi les propriétaires nobles en particulier. Ces nombreux dégrèvements, qui avaient pour origine le service de chevalerie, apparurent, à cette époque, comme en disproportion avec ce qui restait des obligations de ce service, surtout en face des lourdes charges de la propriété foncière ordinaire.

Donc, au commencement du dernier siècle, la Prusse subissait un régime fiscal tout à fait arriéré. Les retouches partielles qu'on y avait apportées, pendant la seconde moitié du xviii^e siècle, ne firent que l'aggraver par des complications nouvelles ; son rendement, enfin, était médiocre et souvent

(1) Fuisting, *op. cit.*

(2) Les lois en vigueur dataient du xvi^e et du xvii^e siècle.

(3) Prusse orientale, 1714 à 1719 ; Poméranie ultérieure, ancienne et nouvelle Marche, 1714 à 1722 ; Silésie, 1743 à 1748 ; Prusse occidentale, 1773.

insuffisant ; il était condamné à disparaître à la première occasion, sous le poids même de son impopularité. Cette occasion se produisit, lorsque les idées de la Révolution française eurent pénétré en Allemagne, avec l'invasion des armées de Napoléon et quand se firent sentir alors les besoins de l'unification du pays et de la centralisation du pouvoir.

Premières réformes générales.

Les premiers essais, tentés pour modifier cet état de choses, datent de 1810 et de 1811. A vrai dire, leur but principal fut d'organiser un meilleur rendement des impôts. Mais pour atteindre ce résultat, une certaine justice, dans la répartition, était nécessaire. Les édits de finances du 27 octobre 1810 et du 7 septembre 1811 (1) posèrent les principes d'une réforme générale des finances en ces termes : « Egalité devant la loi, propriété du sol, libres disposition et emploi de celui-ci, liberté industrielle, abolition des servitudes, des droits banaux et des monopoles, répartition des impôts d'après des principes égalitaires sur chaque citoyen, unification des taxes et élévation des tarifs. »

Sur le point particulier de la répartition de l'impôt foncier entre les contribuables, le prince de Hardenberg s'exprimait ainsi : « Doivent tomber toutes les exemptions d'impôt qui ne sont plus compatibles avec la justice naturelle, ni avec les principes de l'administration financière, dans les Etats voisins. »

La réforme que le célèbre ministre prussien voulait entreprendre avait donc une portée considérable. Elle devait s'échelonner sur une période de dix ans, tant à cause des difficultés intérieures qu'elle soulevait, qu'à raison des relations

(1) *Gesetz-Sammlung*, année 1811, pp. 25 et 253.

de la Prusse avec l'Empire français. Cependant, les besoins des guerres et la réorganisation du royaume nécessitaient la création de ressources immédiates.

En vue de satisfaire à ces pressantes exigences, les édits du 28 octobre 1810 (1) recoururent à trois mesures distinctes :

- 1^o Etablissement d'un impôt industriel général ;
- 2^o Extension des accises au plat pays ;
- 3^o Création de quelques taxes sur les objets de luxe.

En ce qui concerne, tout d'abord, l'impôt industriel (*Gewerbesteuer*), la loi faisait une énumération des industries, qui seraient exemptes de contributions. Elle entendait ainsi favoriser le développement du pays, en ne frappant ni les agriculteurs, ni les journaliers, ni les manœuvres. Elle voulait, en même temps, instituer un avantage pour les employés de l'Etat et des communes. L'exercice de toutes les autres industries ou métiers était subordonné à la délivrance d'une licence annuelle, laquelle donnait lieu à la perception d'une patente, dont le montant variait de 1 à 200 thalers (3 fr. 60 à 720 fr.).

Les taxes de consommation, jusque-là perçues dans l'intérieur des villes seules, furent étendues à la campagne et simplifiées. Cette réforme constituait la partie essentielle de la nouvelle législation, au point de vue financier et économique. De cette extension, l'on attendait les plus grandes ressources, mais elle donna de très graves mécomptes. Les accises avaient bien été unifiées pour tout le territoire. Certaines taxes, jugées excessives ou improductives, avaient bien été abandonnées. Mais il était difficile, sinon impossible, de percevoir à la campagne, des impôts élevés, sur les principales denrées frappées. Pour la viande et l'eau-de-vie, les nouvelles

(1) *G. S.*, 1810, p. 33 et 79.

accises étaient levées difficilement et la perception en était à peu près impossible sur la bière et sur les moutures.

Dans cette situation, le règlement qui accompagnait l'édit, prit des mesures d'une rigueur excessive, pour assurer le paiement de l'impôt. Il prohiba, d'une façon absolue, par exemple l'emploi des moulins à grauu et des moulins à bras (1). Il établit des prescriptions de contrôle, nombreuses et tracassières pour empêcher la mouture clandestine.

Toutes ces dispositions furent vaines. Leur complication n'en permit pas le bon fonctionnement, et les vexations, auxquelles étaient soumis les agriculteurs et les meuniers, eurent pour premier résultat de développer la fraude. Les accises n'ayant produit, en outre, qu'un rendement insignifiant, dans les campagnes et les communes rurales, l'impôt nouveau devint bientôt aussi impopulaire que le système ancien.

Si la campagne se trouvait assez durement frappée, sous cette forme, elle retirait cependant un avantage certain de l'introduction, en franchise, des denrées alimentaires à l'intérieur des villes. Désormais, le développement agricole et industriel n'était plus entravé, et, au point de vue économique, l'édit de 1810 gardait toute sa valeur. Il n'en était pas de même au point de vue financier. Nous verrons que ses dispositions ne tardèrent pas à être abandonnées.

La troisième source de revenus, à laquelle eut recours l'édit de Hardenberg, était formée par la création de quelques impôts somptuaires. L'emploi de domestiques, la possession de chevaux de selle ou de trait, de chiens, de voitures, donnaient lieu à la perception de taxes spéciales. Notons que dans trois pays différents, à des époques diverses, en Angleterre, en Prusse et en France, on a eu cette commune pensée, de

(1) Ch. VII et XIV du règlement du 28 octobre 1810 (*G.S.*, 1810, p. 40).

demander à des impôts sur le luxe, des ressources pour l'acquit des dettes de guerre. « L'act du triple assessement » de 1797, les taxes somptuaires de l'édit prussien du 28 octobre 1870, et les droits sur les permis de chasse du 23 août 1871, en France, répondirent aux mêmes nécessités urgentes. Tous trois, du reste, eurent le même sort. Ils donnèrent des déceptions, quand leurs taxes furent exagérées. Les tarifs trop élevés qui furent édictés en Prusse, le petit nombre des imposés, la possibilité pour la plupart des redevables, de se priver d'une grande partie des objets taxés, expliquent la productivité minime de l'impôt (1). Son poids excessif le rendit odieux à la bourgeoisie et l'ordonnance du 2 mars 1814 dut en suspendre l'exécution (2).

La réforme de 1810 ne produisit donc aucun des résultats attendus : les contribuables n'y virent pas une amélioration de leur condition et l'Etat n'en retira pas les ressources espérées. L'édit de finances du 7 septembre 1811 (3) supprima complètement les accises sur les moutures dans les campagnes et les communes rurales.

Mais pour que l'équilibre financier de la réforme fut facilité, ou tout au moins conservé, la loi nouvelle prit deux dispositions d'ordre différent. Elle releva le taux de certains impôts indirects, et créa un impôt de capitation sur les habitants des campagnes. La première de ces mesures visa, par exemple, les droits sur les céréales, employés à la fabrication de la bière, les droits sur le vinaigre, les eaux-de-vie, les viandes abattues et les liqueurs en bouteilles. Tous ces objets de

(1) Les années 1811 et 1812 ne rapportèrent que 158.828 thalers (595.575 fr.).

(2) En Angleterre, le triple assessement fut remanié en 1798, — et, en France, les droits sur les permis de chasse furent diminués le 20 décembre 1872.

(3) *G. S.*, 1811, p. 253.

consommation durent acquitter des taxes plus élevées. Toutefois, le relèvement d'impôt, dont ils étaient l'objet, ne compensait que légèrement les pertes, résultant de la suppression des anciennes contributions. Le fondement véritable de la nouvelle organisation fiscale fut l'établissement du droit de capitation, dont nous avons parlé, sur les habitants des campagnes.

De tous les types d'impôts, c'est peut-être celui qui nous apparaît aujourd'hui, comme entaché du caractère le plus arbitraire et le plus injuste. C'est celui qui semble aller le plus directement à l'encontre des principes d'Adam Smith. Il n'a, d'ailleurs, existé à l'état permanent, que dans l'antiquité ou l'Extrême-Orient (1). De nos jours, il rencontre peu de partisans. Proudhon seul le défend et par des arguments assez inattendus : « La taxe, dit-il, n'est pas répartie, en raison de la force, de la taille, ni du talent. Elle ne saurait donc l'être davantage, en raison de la propriété (2). »

Logiquement, le raisonnement est contestable ; au point de vue fiscal, il ne saurait être discuté sérieusement. Les gouvernements n'ont jamais songé à s'inspirer des motifs invoqués par Proudhon. Quant aux pays qui ont édicté, dans les temps modernes, l'impôt de capitation, ils ne l'ont fait qu'à titre temporaire ou subsidiaire.

C'est à ce titre qu'il a fait son apparition en France et en Prusse. Mais créé dans l'un et l'autre de ces pays, pour parer à des situations différentes, on comprend qu'il n'ait pas eu, dans les deux nations, un sort identique.

En France, l'impôt personnel, institué par la loi du 13 janvier 1791, est dû « par chaque habitant français et par chaque étranger de tout sexe jouissant de ses droits et non réputé in-

(1) En Chine, avant l'avènement de la dynastie mandchoue.

(2) *Contradictions économiques*.

digent. » C'est bien un impôt de capitation, mais qui est tempéré par la possibilité, laissée aux conseils généraux, de le réduire à 1 fr. 50, sans jamais pouvoir l'élever au-dessus de 4 fr. 50. Il est même loisible à ces conseils de le remplacer par des droits d'octroi. Au surplus, l'impôt mobilier, qui vient se souder à lui, en forme le contre-poids ; par le jeu de son application, s'il était judicieusement établi, il pourrait assurer une exacte proportionnalité, dans la distribution des charges publiques.

En Prusse, la capitation de 1811 était destinée à remplacer les taxes de mouture, abolies pour le plat pays. Elle s'étendait seulement à la population des campagnes et des communes rurales. La nouvelle taxe affectait donc le double caractère d'un impôt partiel et d'un impôt de remplacement. Dans ces conditions, il était permis de prévoir sa fin plus ou moins prochaine. Elle fut effectivement abolie par l'article 9 de la loi du 30 mai 1820 (1), qui devait instituer la réforme la plus importante des impôts prussiens, avant 1891.

Et cependant le taux de capitation, établi par l'ordonnance de 1811, était assez minime ; la taxe personnelle pour chaque individu âgé de plus de 12 ans, était fixée, sans exceptions, à « 12 bons groschen » par an. Le chiffre réduit de l'impôt le rendait assez facilement supportable pour les masses paysannes, mais l'organisation de sa perception était défectueuse. Elle fut la principale cause de son mauvais rendement.

Dans les villes, le système de l'ordonnance de 1810 continua à fonctionner. Seules, quelques taxes de consommation, jugées excessives, furent supprimées. En outre, les droits d'entrée, dans les grandes villes tout au moins, furent rétablis sur les produits de la campagne.

(1) *G. S.*, 1820, p. 134.

Sous l'empire du système de Hardenberg et de l'édit du 7 septembre 1811, il y eut donc une grande diversité de taxes ; aux droits maintenus venaient s'ajouter des contributions indirectes pour les villes, et un impôt direct pour la campagne. « Il manquait seulement l'ancienne base du système des accises, la capacité exclusivement industrielle des villes, qui avait rendu possible la répartition des charges des accises, entre la ville et le plat pays, comme compensation aux défauts de cette forme d'imposition (1). »

Malgré les retouches que lui avait fait subir l'édit de 1811, le système de Hardenberg laissait fort à désirer. Il fonctionna mal et ne put subvenir aux frais considérables, occasionnés par les guerres soutenues contre Napoléon. Le rôle joué par les dettes militaires de cette époque, dans le développement du système fiscal prussien, est considérable ; il est très nettement précisé dans le préambule de l'édit du 24 mai 1812.

On invoque, notamment, la nécessité d'acquitter l'arriéré du passif, au moyen d'impôts extraordinaires, sur la fortune et sur le revenu. Et bien qu'il ne s'agisse ici, que d'une contribution temporaire, dont la perception ne doit pas se renouveler au delà de trois fois, il est intéressant de remarquer que cette contribution contient le germe de la théorie du revenu, envisagé comme devant servir de base à l'impôt. Une fois introduit dans les institutions fiscales de la Prusse, ce germe va grandir et il se développera, jusqu'à ce qu'il soit devenu un des principes directeurs de la législation financière du pays.

Avec sa longue possession d'état, plus ou moins affirmée, suivant les époques, ce mode d'évaluation sera admis, sans difficulté, dans l'Einkommensteuer actuel. L'évolution historique

(1) Fuisting, *Das Einkommensteuergesetz vom 24 juni 1891* Introduction.

des impôts prussiens, aura donc préparé et assuré le succès de la réforme de 1891-1893. Nous verrons, qu'au cours du xix^e siècle, une lente transformation se manifesta, dans la matière des impôts ; qu'elle fut peu sensible, ou tout au moins légère, pour les diverses catégories de contribuables, qui eurent à subir la charge des réformes. Mais soyons assurés, dès maintenant, que nous trouverons dans l'histoire de ce passé, la meilleure justification des espérances de Miquel. L'établissement de l'impôt sur le revenu de 1891, ne fut pas le fait d'une innovation brutale. Il fut l'aboutissement nécessaire d'une évolution, qui avait son point de départ dans l'édit de 1812. C'est pour cela, que l'œuvre du ministre prussien a pu réussir. Elle arrivait à son heure. Pour de telles améliorations, « il ne suffit pas d'écrire d'admirables plans de réorganisation ; il ne suffit même pas de mener à bonne fin, d'importantes réformes. Elles ne donneront pas les effets attendus, elles dévieront, comme dévièrent les grands impôts directs, du commencement du xviii^e siècle, si l'on n'a pris soin d'agir, au préalable, sur l'esprit du pays (1) ».

En Prusse, les lois successives de 1812, 1851 et 1873 avaient agi sur l'esprit du pays, parce qu'elles furent des réformes prudentes, souvent même timides, et qu'elles s'échelonnaient sur la durée d'un siècle, presque entier.

L'édit du 24 mai 1812 prélevait 3 0/0 sur l'ensemble du revenu des fortunes privées et ce prélèvement ne devait s'opérer que trois fois. Cependant le taux de 3 0/0, établi comme moyenne pour l'ensemble des contribuables, n'était pas uniforme pour chacun d'eux. Les revenus de 300 thalers (1.125 fr.) et au-dessus, durent payer 5 0/0 ; — ceux de 100 (375 fr.) à 300 thalers, 1 0/0. — Quant aux redevables moins fortunés, ils donnaient, une fois pour toutes, de 12 à 18 « gute Groschen ».

(1) Caillaux, *Les impôts en France*, préface, p. cxxviii.

Mais comment déterminait-on la matière imposable ?

On admit le système de la déclaration contrôlée. Le contribuable devait estimer, lui-même, le montant de sa fortune et l'état de ses revenus. Si l'administration soupçonnait la déclaration d'être inexacte, elle était en droit de procéder à des recherches minutieuses, qui avaient pour conséquences, quand la dissimulation était démontrée, d'entraîner, à la charge des déclarants, des pénalités très lourdes, par exemple la confiscation de la moitié du capital dissimulé.

Dans ce premier essai d'impôt sur le revenu, la mesure avait été dépassée. Aussi les résistances qu'il souleva furent telles, qu'on dut bientôt y renoncer (1).

La guerre de 1813 vint suspendre, dans sa marche, l'œuvre des réformes fiscales. Mais, lorsque la paix fut signée, et que l'étude des réformes put être reprise, le mauvais souvenir de l'impôt de 1812, fit qu'on ne songea pas à les réaliser dans la voie suivie au début. On ne discuta même pas la possibilité de créer un impôt sur le revenu. L'idée de faire jouer au revenu un rôle important, dans la détermination de l'impôt, persista néanmoins ; elle ne disparaîtra plus, nous la retrouverons bientôt ; elle aura seulement une éclipse, en 1820, sous la pression de l'opinion publique, pression que malgré lui, le gouvernement dut subir.

Le premier changement fiscal, qui suivit la paix, porta sur la question des douanes intérieures. Le décret du 11 juin 1816 (2) opéra, dans cet ordre d'idées, une réforme, qui, bien que partielle, eut une importance considérable. Il édicta la suppression des droits, maintenus en 1811 pour les douanes

(1) L'édit du 19 janvier 1813 (*G. S.*, 1813, p. 41) constate qu'il produisit 3.961.604 thalers en monnaie et 590.966 thalers en papier.

(2) *G. S.*, 1816, p. 493.

intérieures et les douanes provinciales, mais dans les anciennes provinces seulement.

C'était là surtout une œuvre politique, destinée à atténuer, dans les campagnes, les effets de l'oppression du système fiscal. Il fallait au pays une réforme plus profonde, un remaniement intégral des finances prussiennes. Le gouvernement le comprit, et, résolu à n'avancer qu'avec une extrême prudence dans cette voie, il réunit le Conseil d'Etat, par l'ordonnance du 20 mai 1817 (1). De 1817 à 1820, divers projets furent soumis à l'examen de cette assemblée. Elle étudia chacun d'eux, et en discuta les dispositions, avec une compétence indéniable et une grande hauteur de vues. Souvent même, ses observations firent renoncer le gouvernement à des mesures, d'une application difficile. Enfin, après trois ans de négociations, l'accord s'établit, sur tous les points, et se traduisit dans des textes de lois, qui furent promulgués le 30 mai 1820.

Préparation de la Réforme de 1820.

Le ministre des finances, M. de Bülow, gardait le souvenir des difficultés, que rencontra la mise en œuvre de l'impôt sur le revenu, en 1812. Aussi, avait-il non seulement de la défiance pour cette forme spéciale d'impôts, mais nourrissait-il encore un véritable parti-pris d'exclure de la législation nouvelle, toute contribution directe. Ses efforts, au cours des longues discussions, qui se déroulèrent au sein du Conseil d'Etat, tendirent à faire prévaloir un système d'impôts indirects, qui avait pour défaut surtout d'être d'une application peu pratique et d'un rendement incertain. Il eût préféré qu'on étendît à tout le pays, les anciennes taxes de mouture et d'abalage, que les campagnes ne payaient plus, depuis 1811. Nous avons

(1) *G. S.*, 1817, p. 67.

déjà donné les raisons qui, à cette époque, firent écarter ce régime d'impôts. Son application nécessitait, en effet, des prohibitions sans nombre, des mesures intolérables d'inquisition, tout en ne produisant, en ce qui concerne du moins les taxes de mouture, qu'un rendement des plus médiocres. Mais, M. de Bülow était surtout guidé par le désir d'assurer, au gouvernement, les avantages certains, résultant de la perception des contributions indirectes. Après les récriminations violentes, que suscitérent les impôts de 1812, il n'était pas éloigné du dessein de masquer au contribuable, « la lourde main du fisc », en demandant exclusivement aux anciennes accises, les sommes nécessaires à l'équilibre du budget. Le Conseil d'Etat, au contraire, avait présent à l'esprit les résultats fâcheux de l'expérience de 1810. Il n'hésita pas, malgré l'insistance du ministre, à se prononcer énergiquement contre la taxe de mouture, qu'un de ses membres osa qualifier du « plus exécré de tous les impôts ». A l'appui de son opinion, il montra l'échec d'une tentative, faite récemment en Saxe, en vue de l'appliquer, et qui avait donné les mêmes mécomptes, que ceux produits par les impôts de Hardenberg, dans les anciennes provinces prussiennes.

L'objection, tirée de l'expérience du passé, contre la taxe de mouture, n'était pas décisive. On pouvait répondre qu'une meilleure organisation de l'impôt aurait rendu cette taxe plus productive et moins difficile à supporter. Aussi, d'autres raisons furent-elles données pour la combattre. Dietrichi les résume en ces termes : « Elle touche au premier besoin de la vie, c'est-à-dire au pain ; en l'imposant, on impose l'existence physique de l'homme, elle-même. En outre, elle pèse plus lourdement sur le pauvre que sur le riche, parce que celui-là emploie plus de pain, et est obligé, du fait même de sa pauvreté, d'en manger plus que celui-ci. Ni l'Angleterre

dont l'imagination fiscale est pourtant si féconde, ni la France, à l'époque même de la pire tyrannie, n'ont osé établir un pareil impôt. » Mauvaise au point de vue purement fiscal, la taxe sur le blé ne se défendait pas mieux sur le terrain de la justice. Elle fut abandonnée.

L'impôt sur la viande donna lieu à des discussions tout aussi vives devant le Conseil d'Etat. Mais les motifs invoqués contre lui n'étaient plus les mêmes. Le principe de la taxe ne fut pas condamné, car, si la viande est un aliment utile à la vie, cet aliment ne saurait cependant être considéré comme d'une nécessité aussi absolue que le pain. Le paysan, en particulier, n'en fait pas une consommation régulière. Dès lors, les griefs, dirigés contre le projet du ministre, ne portèrent pas sur le principe de l'impôt, mais sur la manière dont il serait organisé. Il fallait, en effet, trouver le moyen de lui assurer un rendement meilleur ; c'était là une question fort délicate qui souleva des controverses d'ordre technique, dans le détail desquelles il serait superflu d'entrer ici.

A ce point de la discussion, alors que le ministre espère encore faire prévaloir ses vues et faire triompher ses préférences pour les impôts indirects, on voit se dégager, au sein du Conseil d'Etat, la doctrine qui finira par l'emporter. Le plan, vaguement ébauché dès 1817, revit à nouveau ; il se caractérise par ce fait que les taxes de mouture et d'abatage seront remplacées par un impôt direct, par un impôt de classes, auquel sera superposé un impôt sur les industries et les professions.

Mais, le Conseil d'Etat comprit que le mauvais état des finances ne lui permettait pas de se livrer à de longues controverses, qu'il fallait promptement aboutir et, pour cela, recourir à des solutions immédiates. Différant l'examen du fonds de la réforme, il se mit d'accord avec le gouvernement

sur une série de questions urgentes : Ainsi purent être promulguées, le 26 mai 1818, la loi sur les douanes et sur les taxes de consommation des produits étrangers (1), et le 8 février 1819, la loi sur l'imposition de quelques produits indigènes (eaux-de-vie, orge et malt, cidres et tabac en feuilles) (2).

D'autres dispositions importantes furent encore édictées, notamment en ce qui touche le monopole du sel. C'est en vertu d'une délibération du Conseil d'Etat, que le gouvernement prit l'ordonnance du 17 janvier 1820, qui unifia, pour toutes les provinces du royaume, le prix de vente de ce produit. Les réformes, les moins pressantes, furent, au contraire, ajournées, entre autres la loi sur le timbre, qui fut seulement promulguée, le 7 mars 1822 (4).

Pendant ce temps, un échange de vues s'était poursuivi entre le Conseil d'Etat et le gouvernement, et un accord définitif, entre eux, intervint sur les bases suivantes. Les grandes villes seraient soumises à l'impôt de mouture et d'abatage. Quant aux campagnes et aux communes rurales, un impôt direct de classes leur serait appliqué. Plus tard, un impôt industriel s'y superposerait, devant frapper certaines catégories d'industries ou de métiers. L'impôt foncier subsisterait tel qu'il existait déjà. On évitait de cette façon, les principales critiques, que nous avons signalées plus haut. Dans les villes, les taxes de mouture et d'abatage, avaient toujours été faciles à percevoir; établies depuis fort longtemps, elles ne faisaient pas l'objet de plaintes trop vives. D'autre

(1) *G. S.*, 1818, p. 65.

(2) *G. S.*, 1819, p. 97.

(3) *G. S.*, 1820, p. 27.

(4) *G. S.*, 1822, p. 57.

part, il semblait impossible alors de frapper la population flottante des centres urbains, d'un impôt direct.

A la campagne une contribution de cette nature, était aisément recouvrable, surtout si elle ne nécessitait pas le concours des redevables, pour l'établissement des rôles. Par contre, l'expérience du passé démontrait qu'il était impossible d'y percevoir un impôt de moutures.

L'impôt foncier soulevait des difficultés sérieuses et son établissement causait de vives appréhensions.

Pour déterminer la matière foncière imposable, des travaux longs et pénibles étaient à prévoir, car, dans l'esprit du législateur, l'appréciation des qualités productives du sol exigeait l'intervention des propriétaires. Comme cette partie de la réforme ne pouvait, de toute évidence, fonctionner normalement, avant quelques années, on se heurtait à un obstacle, d'autant plus dur à franchir, qu'on aurait voulu aboutir à des résultats immédiats.

Mais un problème qui, plus que tout le reste peut-être, arrêta l'attention, au cours de cette discussion, fut la question, si importante en cette matière, de la péréquation de l'impôt. Etablir un contingent différent pour chaque province, suivant le chiffre de la population, ou avoir recours à d'autres moyens, pour maintenir l'égalité des charges, sur tout le territoire, tel fut l'objet d'une des controverses les plus vives, au sein du Conseil d'Etat. Une des opinions qui se firent jour, proposait de décharger des taxes de consommation, les parties du territoire où l'impôt foncier serait trop lourd à porter. De la sorte, aurait été détruite l'homogénéité du système fiscal, vers laquelle tendaient, avant tout, les efforts des réformateurs.

Le Conseil d'Etat sut éviter ce danger. Il estima finalement que de telles complications étaient inutiles pour aboutir, à

une juste répartition de l'impôt. Désormais, la distinction, entre les anciennes et les nouvelles provinces, fut supprimée et le régime des impôts prussiens devint uniforme pour tout le pays. Les principaux obstacles, qui avaient entravé l'œuvre réformatrice du Conseil d'Etat, étaient maintenant aplanis ; l'accord se fit rapidement entre le ministre et lui, sur les points secondaires.

Il fut consacré, le 30 mai 1820, date à laquelle furent simultanément établis l'impôt foncier (Grundsteuer) (1), l'impôt de classes (Klassensteuer) (2), l'impôt des patentes (Gewerbesteuer) (3) et les taxes sur les moutures et abatages dans les grandes villes (Mahl und Schlachsteuer) (4).

A partir de cette époque, la Prusse fut dotée d'une organisation fiscale complète, qui méritait, « abstraction faite de maintes imperfections de détail, et en se plaçant au point de vue de la science financière moderne, la qualification de système » (5).

Ajoutons que la réorganisation des finances et de l'administration fut la conséquence naturelle de l'éveil de l'esprit national. De toutes les lois prussiennes, celle d'où est sortie l'œuvre de 1820 eut la plus grande importance, pour le développement du pays.

Il nous reste à montrer, à présent, quelle fut cette réforme et à en suivre l'évolution jusqu'en 1891.

Réforme fiscale du 30 mai 1820.

Cette réforme se traduit par deux séries de textes de loi.

(1) *G. S.*, 1820, p. 134.

(2) *Ibid.*, p. 140.

(3) *Ibid.*, p. 147.

(4) *Ibid.*, p. 143.

(5) Fuisting, *op. cit.*, p. 10.

Les uns organisaient les impôts indirects ; les autres établissaient des contributions directes.

Nous avons eu l'occasion de signaler l'apparition des principales lois réglementant les taxes indirectes ; elles furent, en définitive, au nombre de cinq :

1^o La loi du 26 mai 1818, sur les douanes et les taxes de consommation des produits étrangers ;

2^o La loi du 8 février 1819, sur l'imposition des eaux-de-vie, de l'orge, du malt, des cidres et du tabac en feuilles ;

3^o La loi du 17 janvier 1820, portant élévation des droits sur le sel, établis sous forme de monopole ;

4^o La loi du 30 mai 1820, conservant, dans 132 grandes villes, les accises sur les moutures et l'abatage, en remplacement de l'impôt de classes ;

5^o La loi du 7 mars 1822, sur l'impôt du timbre.

Trois types d'impôts directs complétèrent l'œuvre de la législation nouvelle :

1^o L'impôt foncier, qui conservait son organisation antérieure ;

2^o L'impôt de classes, créé par la loi du 30 mai 1820 ;

3^o L'impôt des patentes, établi par une loi, rendue à la même date.

Les impôts indirects, créés de 1818 à 1822, malgré leur importance économique considérable, ne jouèrent qu'un rôle accessoire, dans le développement de la fiscalité prussienne ; ils sortent du reste, ainsi que l'impôt foncier, du cadre de cette étude. Nous examinerons donc seulement l'organisation de l'impôt de classes et de l'impôt des patentes.

Pour se rendre exactement compte du rôle des contributions directes, à cette époque, il ne faut pas perdre de vue qu'en 1820 les impôts indirects pesaient sur les villes seules, ou, tout au moins, sur un certain nombre d'entre elles. La

loi du 30 mai énumère 132 villes qui, par leur importance, semblèrent au législateur ne pouvoir se prêter aux exigences du Klassensteuer. Que ces craintes aient été chimériques, cela ne saurait être douteux. L'expérience a suffisamment prouvé, par la suite, que l'impôt direct était capable d'atteindre, indistinctement, les citoyens des villes et les populations des campagnes. Or, comme les accises et les autres impôts, sur les objets de première nécessité, n'ont pas le même caractère de généralité, qu'ils n'arrivent pas à frapper, ainsi que nous l'avons dit, l'universalité des redevables, il s'ensuit que le Klassensteuer de 1820, à la différence des taxes de mouture et d'abatage, possède les traits d'un impôt de droit commun. Ces dernières taxes disparaîtront, à la longue, et le Klassensteuer finira par être appliqué aux habitants des villes.

Le Klassensteuer, son nom seul l'indique, distribuait les contribuables, entre un certain nombre de classes. Cette répartition se faisait, d'après les règles indiquées par la loi elle-même, entre 5 grandes classes (1). La cinquième comprenait les ouvriers salariés, les domestiques et les journaliers ; la quatrième, les plus petits bourgeois et les paysans ; la troisième et la deuxième, les petits propriétaires ; la première, enfin, les gens aisés et les riches.

Le principe de cette classification est important à signaler. Il marque le premier pas vers le but à atteindre, qui est de donner, à l'administration fiscale, le moyen d'appliquer l'impôt, en tenant compte des ressources de chacun.

Pour arriver à la connaissance exacte de ces ressources, les partisans de la déclaration tentèrent déjà, à cette époque, de l'introduire dans la législation prussienne. Mais, la déclara-

(1) Le projet de M. de Bülow n'en prévoyait que quatre.

tion contrôlée avait été l'objet de telles attaques, après 1812, que l'on ne pouvait songer à la rétablir. Restait l'appréciation directe par le fisc, et l'inscription d'office des contribuables, dans une classe déterminée.

C'est ce dernier procédé qui fut adopté. Toutefois, au lieu de confier cette opération à des agents de l'Etat, incomplètement renseignés sur les contribuables, et mal placés pour contrôler leurs revenus, on songea à une organisation très simple, qui offrait, en apparence, certaines garanties. La confection des rôles fut réservée aux assemblées municipales. En contact direct avec les populations, dont elles connaissent les ressources, et sont à même d'apprécier les besoins, ces assemblées paraissaient très heureusement choisies. Elles pouvaient, il est vrai, subir l'influence des passions locales et des animosités personnelles. En vue d'obvier à cet inconvénient, la loi crut faire œuvre utile, en donnant au Landrath un droit de contrôle sur leurs opérations. Mais ce fonctionnaire, dépourvu de tout moyen efficace pour connaître la vérité, dut presque toujours ratifier les décisions des assemblées municipales, qui, si nous en croyons les échos de l'opinion publique, manquèrent souvent de l'impartialité, indispensable à l'accomplissement de leur tâche.

Si l'agent du fisc avait dû se contenter des cinq grandes classes, indiquées précédemment, son œuvre eût été rendue singulièrement difficile, et aurait conduit à de nombreuses et graves injustices. C'est pourquoi le législateur répartit les contribuables de chaque classe en trois catégories différentes. Ces subdivisions, créées pour différencier les contribuables d'une même classe, d'après leurs ressources, n'étaient certes pas assez nombreuses pour correspondre aux situations diverses des imposés. Toutefois, elles donnaient le moyen de mettre plus de justice dans la répartition des charges fiscales.

L'impôt était dû par toute personne, âgée de plus de quatorze ans. Mais la loi indiquait seulement les tarifs d'imposition applicables aux ménages. Elle ajoutait que, pour obtenir la taxe d'un contribuable isolé, il suffisait de prendre la moitié du chiffre mentionné pour le ménage de sa classe ; par exception cependant, dans la cinquième classe, l'impôt était de 1/2 thaler seulement par personne. Enfin, la loi de 1820 fixait ainsi le minimum d'imposition, pour chacune des cinq classes principales, lesquelles ne comportaient pas encore de catégories :

1 ^{re} classe.	48 thalers
2 ^e —	24 —
3 ^e —	12 —
4 ^e —	4 —
5 ^e —	2 —

L'ordonnance royale, du 5 septembre 1821 (1), modifia quelque peu cette répartition, et elle forma des catégories dans chaque classe. La 5^e et la 4^e classes furent réunies en une seule. La 3^e et la 2^e furent quelque peu allégées. Les taxes pour les trois catégories de chacune des quatre grandes classes, se répartissaient alors de la façon suivante :

1 ^{re} classe	144	96	48 thalers
2 ^e —	24	18	12 —
3 ^e —	8	6	4 —
4 ^e —	3	2	1 — 1/2

C'est entre ces différents groupes, que les assemblées municipales devaient répartir les contribuables. Mais là ne se bornait pas le rôle, déjà si important, de la commune. Elle opérait encore la perception de l'impôt, et l'Etat, pour ce travail, dont il se déchargeait au profit des agents municipaux,

(1) *G. S.*, 1821, p. 154.

abandonnait à ceux-ci 4 0/0 sur les recouvrements. Cette disposition achève de caractériser le nouvel impôt, en montrant l'abstention, presque systématique du pouvoir central, dans les travaux de sa répartition et de sa perception. Ainsi se résume le système fiscal du ministre de Bülow, dont l'économie nous révèle clairement la préoccupation de réduire, au minimum, les frais à exposer par l'Etat, et de masquer, autant que possible, les manifestations du fisc, aux yeux des contribuables.

Malgré ce luxe de précautions, le Klassensteuer souleva de très vives critiques. Il n'était, à vrai dire, qu'une transaction entre les partisans du maintien des accises et leurs adversaires. Il devait donc mécontenter les uns et les autres. On faisait justement remarquer qu'il pesait uniquement sur les campagnes, alors que la majeure partie des fortunes se trouvait réunie dans les grandes villes, et que ces fortunes échappaient, par cela même, à toute imposition directe. Aussi les hommes qui, au cours de la préparation de la loi, avaient proposé d'atteindre tous les citoyens par un impôt général sur le revenu, entamèrent-ils, contre la loi nouvelle, une ardente campagne. Leurs attaques ne furent pas seulement l'œuvre de quelques réformateurs mécontents ; le régime du Klassensteuer ne cessera pas d'être combattu jusqu'en 1875.

Un autre reproche, adressé à la réforme de 1820, portait sur la fixation de la taxe maxima, à 144 thalers (518 fr. 40), limite qui souvent semblait trop peu élevée. Il est constant, en effet, que les redevables auraient facilement supporté le poids d'un impôt plus rigoureux, alors surtout que la puissance contributive des grosses fortunes dépasse, très sensiblement, celle des fortunes moyennes. Ces arguments furent invoqués par les adversaires de la loi, mais ils n'obtinrent pas de succès immédiat, et le système du Klassensteuer se maintint jusqu'en 1851, sans modifications essentielles.

La seconde partie de la réforme, qu'il importe de ne pas perdre de vue, si l'on veut peser exactement les charges fiscales de cette époque, est constituée par l'institution de l'impôt des patentes ou « Geverbesteuer ». La loi distingue, à cet égard, sept catégories d'industries ou de genres de commerce, et elle les répartit en onze classes d'imposition. A ces onze classes, s'appliquent une série de taxes graduées, suivant le chiffre des affaires réalisé par le contribuable, industriel ou commerçant.

La première classe, par exemple, qui comprend les commerçants, se divise en deux catégories : l'une, formée par ceux qui exercent avec une licence, l'autre, composée de ceux qui n'en ont pas.

Les commerçants qui jouissent du « Kaufmannische Recht », sont, notamment, soumis à des taux gradués, suivant un tarif moyen et un tarif minimum. Dans le premier de ces tarifs, la taxe varie de 12 à 18 thalers ; dans le second, de 6 à 12. Quant au montant de l'imposition, primitivement arrêté pour chacun, il augmente toutes les fois que l'accroissement des bénéfices commerciaux dépasse un certain chiffre.

Cette organisation du régime des patentes — qui s'écarte un peu de notre sujet — méritait une mention spéciale. Elle nous fait entrevoir les débuts de l'ingérence administrative, dans les affaires privées. En Prusse, les impôts commerciaux ne sont pas fixés, d'après les signes extérieurs, qui traduisent, plus ou moins exactement, l'importance d'une exploitation, mais, d'après le chiffre même des affaires. On comprend, dès lors, quelle influence ce système, appliqué dès 1820, à une grande partie de la population, a pu exercer sur les esprits. Il les a manifestement préparés à une intervention du fisc, sans cesse plus active ; peu à peu, il les a conduits à considérer, comme une nécessité, le fait de la déclaration obligatoire et contrôlée.

Modifications au régime de 1820.

Le nouveau système présentait des avantages sérieux, mais l'opinion publique s'en accommoda mal, et nous avons indiqué quelques-unes des raisons, qui le firent combattre par les économistes. Le gouvernement, lui-même, était peu satisfait de son œuvre. Néanmoins, il la défendit longtemps avec énergie, tant la conservation des taxes indirectes lui semblait indispensable, en vue d'obtenir un rendement régulier des impôts urbains. Il fallut beaucoup de temps, avec les progrès de l'esprit libéral et le changement des hommes qui détenaient le pouvoir, pour amener, de sa part, un revirement d'attitude. Il se décida enfin à agir, n'osant plus, sans doute, au moment où l'agitation révolutionnaire grondait de toutes parts, conserver un régime de droits, devenus si universellement impopulaires,

Projet de 1847. — Le directeur général des finances Kühne fut donc conduit à préparer et à présenter, dès 1847, au nom du gouvernement, un projet de refonte complète des impôts. Ce projet portait la suppression des taxes de mouture et d'abatage, cet héritage des temps anciens, que l'échec des tentatives de réforme devait obliger la Prusse à conserver, pendant de longues années.

L'économie du système nouveau résidait uniquement dans la création d'impôts directs. Le *Klassensteuer* était remanié et rendu plus souple par la division des deux dernières classes, en six catégories nouvelles. A cet égard, l'amélioration était évidente, car, sans dégrever entièrement les travailleurs modestes, l'impôt s'adaptait, avec plus de facilité, aux situations si diverses, qu'il était appelé à rencontrer.

En second lieu, et ceci, au point de vue, de notre étude est la

partie la plus intéressante du projet, l'Einkommensteuer prenait place, à côté du Klassensteuer, dans la composition des impôts prussiens. Il est à remarquer que l'impôt nouveau devait frapper, quoique dans de faibles proportions, la totalité des revenus supérieurs à 400 thalers (1.440 fr.). Mais dans l'application de la taxe, une discrimination était établie, entre les revenus fondés et les revenus non fondés. En outre, un détail assez curieux ne doit pas passer inaperçu. On accordait un traitement de faveur aux ressources mobilières ; celles-ci payaient 2 0/0, tandis que les revenus immobiliers acquittaient un droit de 3 0/0. A cette époque, en effet, la propriété foncière était considérée comme la source principale de la richesse, et le développement industriel de l'Allemagne, alors à ses débuts, justifiait, en partie, cette conception. Il était, d'ailleurs, plus facile d'atteindre et de contrôler les revenus fonciers, ce qui constituait un précieux avantage, aux yeux du législateur de 1847. De nos jours, ces raisons ont entièrement perdu leur valeur. Les impôts actuels font subir à la possession du sol, un traitement théoriquement égal à celui supporté par la propriété mobilière. En fait, cependant, la propriété mobilière est proportionnellement moins atteinte par l'impôt, parce que sa facilité d'évasion est plus grande.

Une autre disposition du projet, utile à signaler, a trait à la déclaration du revenu par le contribuable. Le gouvernement l'aurait voulue obligatoire ; elle devait, dans son système, se produire devant une commission spéciale, composée de délégués des villes et des communes, sous la présidence d'un fonctionnaire. Là, tout chef de famille aurait été tenu d'indiquer la mesure de ses ressources, en les décomposant ainsi : revenus des biens fonciers, revenus des capitaux mobiliers, bénéfices de l'industrie, du commerce ou des professions libérales. On reconnaissait, toutefois, au redevable la faculté de déduire ses dettes de l'actif.

Donc, dès les premières tentatives, entreprises pour organiser l'Einkommensteuer sur des bases sérieuses, le gouvernement considérait qu'il était indispensable d'obliger le redevable, à déclarer exactement ses ressources, et de l'autoriser à en déduire les dettes, de façon à ce qu'il ne fut frappé que sur son revenu net. Ces deux dispositions essentielles du projet Kühne demeureront, dans la suite, à la base de la législation prussienne.

Mais il ne suffit pas d'inscrire dans la loi une obligation ; il faut édicter des mesures propres à en assurer l'observation. Ces mesures se sont traduites dans la Nouvelle de 1847, tout à la fois, par l'organisation d'un contrôle et par l'établissement de sanctions. De ces sanctions, nous n'avons rien à dire. Le contrôle appartenait à la commission municipale qui recevait le pouvoir de vérifier la sincérité des déclarations des imposés. Mais, si cette assemblée avait un tel droit, elle était dépourvue de moyens pratiques pour l'exercer. Les auteurs du projet n'osèrent pas lui confier les armes d'inquisition qui, seules, lui eussent permis une vérification efficace. Ils appréhendaient, en effet, sur ce point, les résistances du Landtag. En dépit de ces précautions, l'opposition fut très vive de la part de cette assemblée, ses débats furent longs et animés. Les adversaires du projet s'attaquaient surtout au principe de la déclaration obligatoire. Ils préféraient la taxation d'office, sauf à donner au contribuable le droit d'en demander le redressement, en fournissant à l'administration les preuves nécessaires. Ce procédé fut repoussé par le ministre von Duesbourg, parce qu'il menaçait d'enlever au nouvel impôt toute son efficacité. Les arguments, par lesquels le directeur général Kühne soutenait la nécessité de la déclaration obligatoire des revenus, n'étaient exempts ni de logique, ni de franchise. « Voulez-vous avoir, disait-il, un véritable Einkom-

mensteuer ? Vous devrez alors établir dans chaque commune, un bourgmestre, dans chaque district, un Landrath, dont la mission exclusive sera de faire rendre le plus possible à l'impôt, de pousser la fiscalité jusqu'à ses plus extrêmes limites et de taxer sciemment les contribuables le plus fortement possible ; alors ils déclareront leur revenu exact. Mais, si la taxe est trop faible, il sera très difficile de les amener à faire connaître leurs ressources ; car je les crois incapables de faire une déclaration, quand on les aura trop faiblement imposés. Le procédé le meilleur nous paraît donc de demander au citoyen quel est son revenu, et ensuite de contrôler l'exactitude de ses dires. »

La défense du principe de la déclaration obligatoire était ainsi présentée avec des arguments puissants. Il semble impossible, en effet, d'imaginer pratiquement un autre système applicable, tout au moins, aux revenus qui ne révèlent pas leur existence au fisc par des manifestations fréquentes et faciles à constater. Malgré tout, les ambitions du gouvernement, de créer alors un impôt sur le revenu, avaient été prématurées. La déclaration, avec son cortège d'inquisitions et de coercitions lesquelles apparaissaient, sinon dans le projet lui-même, du moins pour un avenir prochain, comme le complément indispensable de la réforme, inspira une terreur telle, qu'elle détermina le Landtag à repousser la loi. Mais un résultat fut acquis : le principe de l'imposition, basée sur le revenu, n'était plus que faiblement attaqué, même par les partisans des anciennes accises. Les véritables sentiments de l'Assemblée, à cet égard, se traduisirent par ce fait, qu'elle vota le projet en première lecture. On peut donc affirmer qu'en 1847 ce mode de taxation était envisagé, dans son principe, avec faveur ; le désaccord, survenu entre le Parlement et les ministres, était plus apparent que réel ; il portait uniquement sur l'organisa-

tion de l'impôt. Mais, en ces matières, l'application du principe avait une importance presque égale à celle du principe lui-même ; l'on conçoit, dès lors, que des divergences de vue sur la façon d'appliquer la loi, aient suffi à la faire rejeter.

Projet de 1849. — Deux ans plus tard, en 1849, le gouvernement déposa un nouveau projet ; la réforme proposée était, en apparence, semblable à celle de 1847, mais l'esprit, qui présida à sa rédaction, fut tout à fait différent. Le projet Kühne avait subi l'influence des idées libérales, alors en faveur. Depuis, la révolution est venue ; le roi est parvenu à en triompher. Vainqueur, il songe à reprendre les concessions, que la crainte lui avait arrachées, et il cherche un appui dans la classe riche. Le ministre von Rabe favorisera naturellement les intérêts de cette dernière, dans les plans nouveaux d'impositions qu'il prépare.

Comme son prédécesseur, il projette une double réforme : le remaniement du Klassensteuer et l'établissement d'un Einkommensteuer. Mais, en 1847, on se préoccupait d'alléger la masse des contribuables peu fortunés, en fractionnant les deux dernières classes, dans lesquelles ils étaient répartis. Le même souci n'apparaît plus en 1849. Au lieu des quatre classes comportant trois divisions chacune, il y aura trois classes, à quatre divisions ; la réforme aura lieu au détriment des travailleurs, dont elle élève ainsi le maximum d'imposition.

Pour l'Einkommensteuer, le chiffre du revenu, à partir duquel on devient imposable, reste sensiblement le même. Il est fixé à 1.000 marks (1.240 fr.) au lieu de 400 thalers (1.400 fr.) en 1847, soit une différence de 200 marcks seulement. A cet égard, les deux projets étaient donc équivalents. Ils restaient identiques aussi, en ce qui touchait le taux d'imposition. Mais

ils différaient sur un autre point, qui modifiait complètement l'économie de la réforme : l'obligation de déclarer le montant de son revenu, n'était pas imposée au contribuable.

Le procédé de la déclaration, auquel Ludolph Camphausen (1) trouvait « une certaine beauté morale » et qu'il qualifiait « d'acte de courage civique », était abandonné ; rien dans cet abandon, d'ailleurs, ne saurait surprendre, quand on se rappelle que la déclaration obligatoire avait été la cause principale de l'échec de la loi, en 1847. En outre, comme cette déclaration était appréhendée de la bourgeoisie et des classes riches, on conçoit que le gouvernement prussien, qui tentait d'organiser un régime ploutocratique, ait considéré comme une mesure impolitique de sa part, le fait de la maintenir.

Mais, en l'absence de toute déclaration, à quel moyen convenait-il de recourir, pour connaître le revenu des contribuables ?

L'impôt restait rigoureusement personnel ; il fallait se résoudre à la taxation d'office. Le ministre von Rabe proposait de confier l'établissement des rôles, à une commission de cercle, que présiderait le Landrath. Mais un tel procédé d'évaluation des revenus, ne se comprend qu'à la condition de permettre au contribuable de contester les allégations du fisc. Pour atteindre ce but, la loi donne compétence à une commission supérieure, la Bezirkscommission, à l'effet d'examiner les réclamations des imposés. Cette commission devait posséder un véritable pouvoir juridictionnel, en vertu duquel elle accorderait aux redevables, ayant justifié de leur revenu réel, les dégrèvements auxquels ils avaient droit.

Cette organisation répondait assez mal aux objections, que

(1) Rapporteur du projet von Duesboug au Landtag, en 1847.

le directeur général Kühne faisait valoir, dès 1847, contre la taxation d'office. Dès lors, il est permis de se demander si les auteurs du projet étaient réellement animés du désir d'établir un « véritable impôt sur le revenu ».

Quels qu'aient été, au fond, leurs véritables desseins, la *Herrnhaus* se montra hostile à la réforme et elle repoussa la loi que le Landtag avait votée, non sans quelque difficulté, d'ailleurs.

Cette dernière assemblée, en effet, n'était pas entièrement acquise au système de l'Einkommensteuer, et on peut rencontrer au cours de la discussion qui se déroula devant elle, comme une indication du régime qui prévaudra, deux années plus tard. Des amendements, déposés sur le bureau du Landtag, demandaient l'établissement d'un impôt classifié, dont les catégories auraient été déterminées, d'après le montant des revenus de chacun. L'idée, émise pour la première fois en 1849, sera reprise : elle inspirera les promoteurs de l'Einkommensteuer classifié de 1851.

Ainsi, grâce à de multiples tentatives, secondées par une opposition, justement dirigée contre les impôts existants, l'opinion publique s'habitua, peu à peu, à la méthode qui présidera désormais à la détermination de la matière imposable. Par l'application, durant quarante années, du Klassifizierte Einkommensteuer, le pays sera enfin préparé à la réforme définitive.

Avec ces appuis, venant du passé, on comprend que les hommes d'Etat prussiens n'aient pas rencontré d'insurmontables difficultés, lorsqu'ils voulurent organiser le fonctionnement de l'impôt de 1891. De leur expérience, on est autorisé à penser et à affirmer, une fois de plus, que les seules réformes, destinées à réussir, sont amenées progressivement, par la lente évolution des idées et des faits.

Réforme de 1851. — Le troisième projet, présenté par le gouvernement, devait enfin aboutir ; il fut consacré par la loi du 1^{er} mai 1851. Ses dispositions diffèrent des précédentes, en un point essentiel. Si les taxes de mouture et d'abatage furent maintenues dans les 132 plus grandes villes du royaume, l'on supprima, en principe, pour les impôts directs, la distinction, jusqu'alors établie, entre les habitants des villes et ceux des campagnes. Tous les redevables indistinctement, sauf l'exception dont nous allons parler, furent soumis à l'application du *Klassensteuer* et du *Klassifizierter Einkommensteuer*.

Ces deux variétés de contributions n'étaient pas destinées à se superposer ; elles étaient applicables seulement à des catégories différentes de personnes. L'impôt de classes a pour but de saisir la masse des travailleurs ou les rentiers, jouissant d'une situation modeste de fortune. Les citoyens, dont le revenu annuel ne dépasse pas 1.000 thalers (3.600 fr.) sont seuls, à cet effet, répartis dans les différentes classes de l'impôt. Ceux dont les ressources s'élèvent à un chiffre supérieur, doivent acquitter, au contraire, les taxes de l'*Einkommensteuer*. Telles furent les limites, assignées par la loi, au champ d'application des deux types d'impôt, ancien et nouveau, qui vont être mis, désormais, simultanément en vigueur. A l'application du *Klassensteuer* une exception fut apportée, dans le dessein d'alléger le poids des charges fiscales, incombant aux moins fortunés des habitants des villes. On exonéra complètement de l'impôt, la masse des petits contribuables qui, subissant déjà les effets du renchérissement des denrées, occasionné par les taxes de consommation, auraient été surchargés, au delà de leurs forces, si, par surcroît, ils avaient dû acquitter encore des contributions directes. L'application du *Klassensteuer* ne fut donc pas étendue à celles des villes, où étaient perçues encore les taxes de mouture et

d'abatage. Les motifs de cette dérogation n'existaient pas à l'égard des contribuables, soumis à l'Einkommensteuer, qui, seul des impôts directs, fut, par la suite, perçu dans toutes les villes. Il était manifeste cependant, que les taxes de mouture et d'abatage constituaient une aggravation à l'impôt sur le revenu classifié; aussi le gouvernement crut-il devoir tenir compte de cette situation. Il le fit, dans une mesure assez restreinte, en inscrivant dans la loi une réduction du taux des taxes, au profit des habitants des grandes villes, passibles de l'impôt. Peut-être, eût-il été plus simple de supprimer, dès cette époque, les contributions indirectes. Mais, des craintes assez vives se manifestaient encore, au sujet de la possibilité de percevoir utilement l'impôt direct sur la population flottante des villes importantes. On n'osa pas aller jusqu'à la suppression des taxes; elles furent donc conservées.

Le Klassensteuer fut remanié, dans le sens du projet de 1849. La loi réduisit le nombre des classes à trois, mais en augmentant les subdivisions de ces classes.

Quand le type d'impôt, dont nous parlons, s'appliquait à l'ensemble des contribuables, nous avons eu l'occasion d'apprécier cette partie de la réforme. A cette époque, elle avait eu pour effet de surcharger la dernière catégorie des imposés. Il n'en était plus de même sous l'empire des dispositions nouvelles. En 1851, le Klassensteuer visant uniquement les petits contribuables, le nombre des classes, destinées à les comprendre, pouvait être réduit sans inconvénients, alors surtout que les douze subdivisions, antérieurement admises, étaient conservées. L'impôt, qui était établi avec un certain caractère de modération, y gagnait seulement en souplesse.

Malgré tout, dès le début, l'application du nouveau régime fut l'objet de vives récriminations. Ce mécontentement peut s'expliquer par deux causes. D'abord, certaines catégories de

contribuables virent doubler le chiffre de leurs impositions. La seconde raison de la défaveur qui l'accueillit, et celle-ci était la plus importante, parce qu'elle intéressait l'ensemble des contribuables, venait du mode même employé pour l'établissement de l'assiette. La répartition des imposés, dans les différentes classes, était obtenue, de la manière la plus défectueuse. Le fisc faisait état des renseignements fournis, tout à la fois par les résultats des patentes et par ceux de la contribution foncière. Puis, combinant sans méthode ces indications avec les données, fournies par la nature des diverses professions exercées, il statuait sur le classement, auquel chaque redevable devait être affecté.

Cette organisation avait le défaut, inhérent à tout régime purement indiciaire ; elle faisait présumer, pour certains métiers, des bénéfices qui pouvaient être exagérés, ou qui restaient inférieurs à ce qu'ils avaient été réellement ; de là, des classements erronés, au préjudice ou au profit des redevables.

Ainsi envisagée, la première partie de la réforme de 1851 ne paraît pas avoir été très heureuse. Elle se traduisait, en définitive, par une augmentation de l'impôt de classes. Il est vrai que les charges, qui pesaient auparavant sur les contribuables des campagnes, étaient minimes et que celles qui furent créées par le tarif nouveau, restaient modérées. C'est pour ce motif, peut-être, que le système inauguré par la loi, encore qu'il fût l'objet de justes critiques, fut longtemps maintenu, sans avoir été sensiblement modifié.

Tandis que le *Klassensteuer* restait applicable aux campagnes et à une partie des villes seulement, l'*Einkommensteuer* classifié s'étendait indifféremment à tous les citoyens, quel que fût le lieu de leur résidence. Une légère atténuation était toutefois consentie aux habitants des villes qui supportaient, d'autre part, des taxes indirectes.

L'impôt était dû par toute personne possédant 1.000 thalers de revenus. Mais il n'était pas perçu au moyen d'une taxe, exactement proportionnelle au revenu réel. Cela eût exigé une parfaite connaissance des ressources de chacun, que le gouvernement ne possédait pas. On n'admit, en effet, la déclaration du contribuable, que dans une mesure restreinte. Dès lors, pour garder à l'impôt son caractère personnel, la taxation d'office s'imposait, et avec elle, un système de classes. On ne pouvait astreindre le fisc à une évaluation par trop rigoureuse, qu'il lui eût été impossible de faire, dans beaucoup de cas. Sa tâche fut donc facilitée par la création de 30 classes d'imposables, dont la dernière comprenait les revenus supérieurs à 200.000 thalers (600.000 marks ou 720.000 francs).

Mais la loi nouvelle n'armait pas mieux les taxateurs que le projet de 1849. Toutes les objections soulevées précédemment, furent rééditées par les adversaires du régime nouveau. Parmi eux, les partisans de la déclaration, furent les plus ardents à le combattre ; ils montrèrent, avec beaucoup de justesse, les erreurs, même involontaires, que pouvaient être amenées à commettre les commissions fiscales. Pour les guider dans leur travail, un système indiciaire, dont l'application n'eût exigé aucune appréciation arbitraire, aurait été désirable. Mais, au lieu d'établir des règles précises, la loi recommandait seulement aux taxateurs de prendre en considération la profession ou le métier exercé par le contribuable, ainsi que les manifestations apparentes de ses revenus. Pour le choix et pour l'importance à attribuer à ces divers éléments, tout était abandonné à leur jugement.

Il existe cependant des méthodes, critiquables en d'autres points, mais qui ne laissent à l'estimation personnelle des taxateurs, qu'une place restreinte ; tels sont, en France, les procédés en vigueur, pour déterminer l'impôt des patentes,

tel le régime, préconisé par M. Rouvier, en 1903, pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu (1). Dans ce régime, l'on prenait, en effet, pour base première d'évaluation, le montant du loyer, dont le chiffre était multiplié par un coefficient, variable suivant l'importance des localités. Ce moyen, d'ailleurs, n'était pas le seul employé. Ses indications étaient corrigées par les renseignements parvenus à la connaissance de l'administration, sans aucune inquisition de sa part. Elles pouvaient être en outre rectifiées par le contribuable lui-même, dont le fisc devait accepter la déclaration, à moins de preuves contraires. Certes, la part d'arbitraire, inhérente à cette conception, était considérable, mais elle résidait surtout dans la détermination du chiffre, choisi comme rapport entre le loyer et l'importance des fortunes.

Dans le système prussien, au contraire, l'arbitraire venait de la fantaisie des taxateurs, de l'appréciation qu'ils étaient appelés à faire du revenu de chacun. Aussi les partisans de la déclaration auraient-ils préféré à ce régime, l'emploi des mesures les plus inquisitoriales.

Leurs critiques ne furent pas sans effet, et on permit aux commissions de se livrer à quelques investigations. On le fit, du reste, avec une prudence extrême. La loi se contenta d'autoriser les recherches sur les seuls registres hypothécaires. Ce n'était pas suffisant.

Une disposition, dont l'application fut loin d'être favorable aux contribuables, consista à restreindre les pouvoirs du président de la commission. Administrateur de profession, celui-ci aurait pu diriger utilement ses travaux et empêcher les évaluations arbitraires. Mais on sembla craindre qu'il ne poussât les taxateurs à exagérer leurs estimations,

(1) V. *Doc. parl.* Chambre des députés, 1903. Session ordinaire, n° 1012.

et qu'il ne jouât le rôle de ce fonctionnaire, auquel Kühne faisait allusion en 1847, dont tous les efforts tendaient à « pousser la fiscalité jusqu'à ses plus extrêmes limites ». Pour ce motif, il ne fut admis à statuer que dans le cas, où les avis des commissaires s'étaient également divisés. Néanmoins, son influence pouvait encore s'exercer d'une manière très efficace, et elle eût suffi, s'il avait voulu en user, pour prévenir et pour faire rectifier les appréciations erronées des commissaires.

Le contribuable, ainsi taxé, d'une manière souvent approximative, n'était cependant pas dépourvu de tout recours. Sa plainte pouvait être entendue par la Bezirkscommission, dont la présidence appartenait alors à un délégué du ministre des finances. Devant cette assemblée, l'administration n'avait pas à faire la preuve de ses dires ; c'était au contribuable qu'il incombait de montrer quel était son revenu exact. Cette procédure est assurément plus logique, que favorable à l'imposé.

Quant aux modes de preuves, admis devant la commission supérieure, ils étaient de natures diverses. On pouvait même recourir aux témoignages qui, la plupart du temps, étaient fournis par les domestiques ou les ouvriers, au service de l'imposé. Pour ces témoins, aucun serment n'était exigé et leurs dépositions fantaisistes servirent longtemps de thème aux humoristes allemands. Sous peine de voir maintenir le taux de sa taxe, le réclamant était obligé de présenter certaines justifications : parmi elles figurent les baux, les titres de créance et les lettres de commerce. Cette énumération laisse apercevoir combien grande était la marge, abandonnée à la dissimulation. On espéra la restreindre, en déférant le serment au contribuable, dans les cas de doute. Il n'apparaît pas cependant que cette mesure ait donné des résultats

satisfaisants. Les redevables estimaient être en droit de ne révéler qu'une partie de leurs revenus. G. Dullo (1) constate cet état d'esprit, en disant que « parmi les honnêtes gens il y a un accord tacite, c'est que le revenu ne doit être taxé que pour $1/3$, tout au plus pour $1/2$ ».

Au surplus, une autre critique, dont l'importance est capitale, pouvait être encore adressée au système organisé par la loi. Elle visait l'énormité des frais occasionnés par les travaux des commissions fiscales. Les statistiques (2) prouvent que ces frais ne furent pas inférieurs à 5 ou 6 0/0 et qu'ils atteignirent parfois 8 $1/2$ 0/0 du montant des taxes recouvrées.

Défectueux dans son assiette, l'impôt chargeait-il les contribuables d'un fardeau trop lourd à porter ?

Au premier abord, il ne semble pas que son poids ait été excessif ; il est resté, en effet, constamment proportionnel à 3 0/0. Peut-être les grosses fortunes, ainsi qu'il résulte du tableau ci-après, n'étaient-elles pas suffisamment atteintes. Seuls les revenus inférieurs à 200.000 thalers supportaient un impôt de 3 0/0 ; au-dessus de ce chiffre, la taxe restait uniformément fixée à 7.200 thalers, de sorte que les contribuables les plus opulents profitaient d'une rapide dégression. Cet avantage n'était pas justifié, semble-t-il, par la raison, invoquée au cours de la discussion, qu'il ne fallait pas, en frappant trop lourdement les riches, s'exposer à restreindre le chiffre de leurs dépenses, faites, après tout, dans l'intérêt de la masse.

Il est vrai que les revenus de 1.000 à 3.000 thalers, supportant un impôt de 30 à 96 thalers, n'étaient pas trop fortement taxés. Mais on aurait bien pu dépasser, sans inconvénients, à l'aide d'une progression prudente, le taux de 3 0/0 qui était la

(1) *Selbsteinschätzung*, 1899.

(2) *Fuisting*, *op. cit.* En 1871 : cl. 1-A : 8 $1/2$ 0/0 (villes) et 5 à 6 0/0 (campagnes).

limite maxima de la taxation des revenus, jusqu'à 200.000 thalers, et surtout, ne pas faire bénéficier les revenus supérieurs à 200.000 thalers d'une taxe, ayant un caractère dégressif.

Cette situation appela donc des critiques. On reprocha à l'impôt de favoriser exclusivement les très gros revenus et on marqua ainsi la nécessité d'une réforme. Elle devait s'accomplir en 1873.

CLASSE	POUR UN REVENU de : Th.	MONTANT DE L'IMPÔT		o/o
		Mensuel	Annuel	
1	1.000	2 th., 15	30 th.	3
2	1.000 — 1.200	3 »	36 »	»
3	1.200 — 1.350	3 », 15	40 »	»
4	1.350 — 1.600	4 »	48 »	»
5	1.600 — 2.000	5 »	60 »	»
6	2.000 — 2.400	6 »	72 »	»
7	2.400 — 2.800	7 »	84 »	»
8	2.800 — 3.200	8 »	96 »	»
9	3.200 — 3.600	9 »	108 »	»
10	3.600 — 4.000	10 »	120 »	»
11	4.000 — 4.800	12 »	144 »	»
12	4.800 — 6.000	15 »	180 »	»
13	6.000 — 6.900	18 »	206 »	»
14	6.900 — 7.200	24 »	288 »	»
15	7.200 — 12.000	30 »	360 »	»
16	12.000 — 16.000	40 »	480 »	»
17	16.000 — 20.000	50 »	600 »	»
18	20.000 — 24.000	60 »	720 »	»
19	24.000 — 32.000	80 »	960 »	»
20	32.000 — 40.000	100 »	1.200 »	»
21	40.000 — 52.000	130 »	1.560 »	»
22	52.000 — 64.000	160 »	1.920 »	»
23	64.000 — 80.000	200 »	2.400 »	»
24	80.000 — 100.000	250 »	3.000 »	»
25	100.000 — 120.000	300 »	3.600 »	»
26	120.000 — 140.000	350 »	4.200 »	»
27	140.000 — 160.000	400 »	4.800 »	»
28	160.000 — 180.000	450 »	5.400 »	»
29	180.000 — 200.000	500 »	6.000 »	»
30	200.000 — 240.000 et plus	600 »	7.200 »	3

Projets de 1869 et de 1871. — En 1869, un premier projet de réforme fut présenté au Landtag. Son auteur, M. Heidt, adressait une double critique au régime de 1851 : ce régime,

suivant lui, surchargeait les classes inférieures et il avait procédé, dans des conditions vicieuses, à l'organisation des commissions fiscales. Pour remédier au premier de ces inconvénients, M. Heidt proposait d'inscrire, dans la loi, une disposition nouvelle, créant une limite, au-dessous de laquelle les revenus étaient exonérés de l'impôt. Il lui semblait, en outre, possible d'assouplir le jeu de la tarification fiscale, par l'augmentation du nombre des classes. Mais ces deux propositions tendaient à diminuer très sensiblement le produit des contributions directes. Aussi, malgré l'accueil sympathique que lui aurait, sans doute, fait l'assemblée, si elle avait été discutée, cette partie du projet de M. Heidt ne pouvait pas, à cette époque, être adoptée sans danger : les exigences budgétaires s'y opposaient absolument.

Quant à la nouvelle composition, préconisée par le projet, pour la formation des commissions fiscales, on n'aurait pas eu les mêmes raisons de la repousser. M. Heidt, frappé de l'inconvénient qu'il y avait à ce que les commissions ne comprissent que des fonctionnaires, même municipaux, demandait de soumettre à l'élection des contribuables les $\frac{2}{3}$ des commissaires. Représentés ainsi dans les opérations de l'assiette, les citoyens eussent acquis la certitude d'être taxés par des personnes, sur lesquelles le gouvernement ne pouvait pas exercer de pression efficace.

Si le choix de fonctionnaires locaux, comme répartiteurs, présentait de sérieux inconvénients, le procédé de l'élection ne lui était peut-être pas préférable. Ne pouvait-on pas craindre le mauvais vouloir de ces taxateurs improvisés, qui eussent été en majorité ? Et leur partialité, vis-à-vis des contribuables, au milieu desquels ils vivaient, n'était-elle donc pas à redouter ? Il était à prévoir que les imposés verraient, avec quelque déplaisir, les habitants de leur commune scruter

leurs ressources, et parfois procéder, à leur égard, à des mesures d'inquisition. Mais ces objections à la seconde partie du projet Heidt, n'eurent pas l'occasion de se produire. Le projet ne vint même pas en discussion.

Le 8 décembre 1871, le ministre Otto Camphausen présenta un nouveau plan de réformes, dont l'importance était considérable ; il ne tendait rien moins qu'à supprimer les taxes de mouture et d'abatage, en tant qu'impôts d'Etat. Mais comme le gouvernement entendait conserver pour les villes, le droit de rétablir les anciennes accises, à titre de contributions municipales, ce n'était pas, en réalité, un soulagement qu'on apportait aux populations urbaines ; c'était uniquement un changement dans la destination du produit d'un impôt.

La Chambre, qui était favorable à la suppression des taxes indirectes, ne voulait pas en permettre le rétablissement, sous une forme détournée ; les charges municipales avaient, en effet, considérablement augmenté, durant les vingt dernières années, et les grandes villes n'auraient certes pas manqué de se procurer, grâce à ces accises, les ressources d'un recouvrement assuré. Dans ces conditions, l'opposition du Landtag fut jugée irréductible et le gouvernement retira son projet.

Loi du 25 mai 1873.

L'année suivante, à la date du 12 novembre 1872, un projet fut élaboré, qui devint la loi du 25 mai 1873. Ce projet traçait un plan de réformes complet, réglementait aussi bien l'impôt de classes que l'impôt sur le revenu, et il avait cette particularité intéressante qu'il transformait le Klassesteuer en un impôt de répartition. Au lieu d'établir des tarifs, la loi fixait annuellement le chiffre total des sommes à recouvrer.

En général, cette méthode d'imposition n'a qu'un avan-

tage : elle est pour les gouvernements le procédé le plus commode, pour obtenir les sommes dont ils ont besoin. Dans un rapport du 11 septembre 1790, la Rochefoucauld, à son sujet, s'exprimait en ces termes : « Votre comité, disait-il, a pensé que les besoins de l'Etat doivent être la seule mesure des contributions, que ces besoins étant variables, la somme des contributions doit y rester toujours exactement proportionnée... et que, par conséquent, la contribution doit être d'une somme déterminée ». Tel est le système. Il n'en constitue pas moins « un expédient contraire à l'équité » (1).

Au point de vue de son application, l'impôt de répartition soulève des difficultés sérieuses. Les statistiques, qui servent de base à la détermination des contingents, ne permettent pas toujours de partager équitablement, entre les redevables, les charges de l'impôt. Souvent, ces statistiques sont erronées, au moment où elles sont dressées ; en supposant qu'elles ne contiennent pas d'erreurs initiales, il faudrait, pour qu'elles demeuraient exactes, que leur révision fût effectuée à des intervalles assez rapprochés. Autrement, elles ne saisiraient pas, à mesure qu'elles se produisent, toutes les modifications de la matière imposable. Et alors, la vérité des situations fiscales étant faussée, il n'y aurait plus de proportionnalité dans l'application de l'impôt. C'est ainsi qu'en France, les monographies officielles sur l'impôt foncier, publiées en 1894, révélèrent que les contribuables de certaines communes payaient 1,56 0/0 et d'autres 73,02 0/0 de leur revenu.

Un tel résultat n'était pas à craindre avec le *Klassensteuer* de 1873. Il était spécifié que l'impôt ne pourrait, au maximum, dépasser 3 0/0 des revenus, attribués au contribuable. L'impôt de répartition n'avait donc pas, en Prusse, les inconvénients que nous venons de signaler pour la France.

(1) Leroy-Beaulieu, *Science des finances*.

Toutefois il n'était pas exempt d'imperfections.

Qu'arrive-t-il, en effet, si le contingent assigné à une commune est, par erreur, trop lourd ?

Afin de ne pas franchir, en apparence, les limites de la proportionnalité indiquée, la commission sera portée à estimer, à un chiffre trop élevé, le revenu de chacun. Sans doute le contribuable pourra protester et recourir à la procédure de révision. S'il ne le fait pas, s'il recule, alors qu'il est commerçant surtout, devant les chances d'une réclamation contentieuse, il devra supporter réellement une charge, qui dépassera de beaucoup le taux légal de la classe à laquelle il appartient (1).

Dans d'autres pays, la possibilité de telles conséquences eût inspiré des craintes légitimes. Mais le législateur prussien fut essentiellement prudent et il assigna au premier contingent, un chiffre assez faible. L'impôt, pour la première année, devait rapporter 11 millions ; quant à la répartition de cette somme, elle put se faire avec une exactitude presque parfaite, d'après les renseignements fournis par les exercices précédents. Depuis 20 ans l'expérience de la capacité contributive

(1) Voici la contribution maxima payée par chaque classe :

1 ^{re} classe de	140 à	220	1 thaler
2 ^e —	220 à	300	2 —
3 ^e —	300 à	350	4 —
4 ^e —	350 à	400	5 —
5 ^e —	400 à	450	6 —
6 ^e —	450 à	500	8 —
7 ^e —	500 à	550	10 —
8 ^e —	550 à	600	12 —
9 ^e —	600 à	700	14 —
10 ^e —	700 à	800	16 —
11 ^e —	800 à	900	20 —
12 ^e —	900 à	1.000	24 —

des diverses provinces s'était poursuivie régulièrement ; aussi ne donna-t-elle lieu à aucun mécompte.

Une seconde modification fut apportée à l'impôt de classes, dans la pensée de dispenser de la taxe, les revenus inférieurs à 140 thalers. Les projets de 1869 et 1871 contenaient une disposition analogue, que nous avons signalée. La loi ne se contenta pas de cette mesure ; elle tint compte, en vue d'un déclassement possible, de l'existence de mineurs de 14 ans, de parents âgés ou infirmes, en un mot, des charges de famille qui pesaient sur le contribuable. Ce régime, appliqué aux revenus inférieurs à 1.000 thalers, était exclusivement réservé à la classe la plus modeste. La législation prussienne n'en resta pas là ; il faut lui rendre cette justice, qu'elle chercha, par la suite, à étendre à d'autres contribuables, le bénéfice de ces dispositions de faveur.

Les réformes adoptées, ne visaient pas le seul *Klassensteuer*. La loi apportait aussi à l'*Einkommensteuer*, une retouche, formant le complément obligatoire des exemptions accordées aux petits contribuables. La limite supérieure de l'imposition, primitivement fixée à 7.200 thalers, pour les revenus supérieurs à 200.000 thalers, était supprimée. Les grosses fortunes se trouvaient désormais atteintes, dans la même mesure que les autres, par l'impôt proportionnel du 3 0/0.

Une légère dégression, résultat inévitable du système de classes, se faisait sentir en faveur des revenus les plus élevés de chaque catégorie, mais la régularité de l'écart matriciel atténuait les dangers de cet inconvénient. En réalité, la réforme de 1873, en ce qui concerne les tarifs, se traduisait par une répartition meilleure des classes et par la suppression du maximum d'imposition. Le tableau suivant permet d'en juger la portée.

POUR UN REVENU ANNUEL de: Th.	TARIF DE 1851		
	CLASSE	MONTANT DE L'IMPÔT	0/0
1.000 à 1.200	1-2	30-36	3
1.200 — 1.400	3	40	»
1.400 — 1.600	4	48	»
1.600 — 1.800	5	60	»
1.800 — 2.000			
2.000 — 2.400	6	72	»
2.400 — 2.800	7	84	»
2.800 — 3.200	8	96	»
3.200 — 3.600	9	108	»
3.600 — 4.000	10	120	»
4.000 — 4.800	11	144	»
4.800 — 5.600	12	180	»
5.600 — 6.400			
6.400 — 7.200	13-14	206-288	»
7.200 — 8.400	15	360	»
8.400 — 9.600			
9.600 — 10.800	16	480	»
10.800 — 12.000			
12.000 — 14.000	17	600	»
14.000 — 16.000			
16.000 — 18.000	18	720	»
18.000 — 20.000			
20.000 — 24.000	19	960	»
24.000 — 28.000			
28.000 — 32.000	20	1.200	»
32.000 — 36.000			
36.000 — 40.000	21	1.560	»
40.000 — 48.000			
48.000 — 56.000	22	1.920	»
56.000 — 68.000			
68.000 — 80.000	23	2.400	»
80.000 — 100.000			
100.000 — 120.000	24	3.000	»
120.000 — 140.000			
140.000 — 160.000	25	3.600	»
160.000 — 180.000			
180.000 — 200.000	26	4.200	»
200.000 — 220.000			
220.000 — 240.000	27	4.800	»
240.000 — 260.000			
260.000 — 280.000	28	5.400	»
280.000 — 300.000			
etc...;	29	6.000	»
	30	7.200	»
		7.200 pour tous les revenus supérieurs à 200.000.	»

POUR UN REVENU ANNUEL de : Th.	TARIFS DE 1873		
	CLASSE	MONTANT DE L'IMPÔT	0/0
1.000 à 1.200	1	30	3
1.200 — 1.400	2	36	»
1.400 — 1.600	3	42	»
1.600 — 1.800	4	48	»
1.800 — 2.000	5	54	»
2.000 — 2.400	6	60	»
2.400 — 2.800	7	72	»
2.800 — 3.200	8	84	»
3.200 — 3.600	9	96	»
3.600 — 4.000	10	108	»
4.000 — 4.800	11	120	»
4.800 — 5.600	12	144	»
5.600 — 6.400	13	168	»
6.400 — 7.200	14	192	»
7.200 — 8.400	15	216	»
8.400 — 9.600	16	252	»
9.600 — 10.800	17	288	»
10.800 — 12.000	18	324	»
12.000 — 14.000	19	360	»
14.000 — 16.000	20	420	»
16.000 — 18.000	21	480	»
18.000 — 20.000	22	540	»
20.000 — 24.000	23	600	»
24.000 — 28.000	24	720	»
28.000 — 32.000	25	840	»
32.000 — 36.000	26	960	»
36.000 — 40.000	27	1.080	»
40.000 — 48.000	28	1.200	»
48.000 — 56.000	29	1.440	»
56.000 — 68.000	30	1.680	»
68.000 — 80.000	31	2.040	»
80.000 — 100.000	32	2.400	»
100.000 — 120.000	33	3.000	»
120.000 — 140.000	34	3.600	»
140.000 — 160.000	35	4.200	»
160.000 — 180.000	36	4.800	»
180.000 — 200.000	37	5.400	»
200.000 — 220.000	38	6.000	»
220.000 — 240.000	39	6.600	»
240.000 — 260.000	40	7.200	»
260.000 — 280.000	41	7.800	»
280.000 — 300.000	42	8.400	»
etc...;	etc.	etc...	»
pour une augmentation de : 20.000 th.		L'impôt croit de : 600 th.	Soit : 3

En réalité, depuis 1873, les deux impôts sont confondus ; il n'y a entre eux qu'une seule différence : l'un reste un impôt de quotité, l'autre devient une taxe de répartition. Tous deux sont soumis à des règles communes, touchant la fixation de la contribution. Les mêmes commissions sont chargées du travail de l'assiette.

Sur le terrain de la détermination de la taxe, la lutte se poursuit alors entre ces commissions et le contribuable qui s'ingénie à dissimuler l'importance de ses revenus. Et ces tentatives de dissimulations, ne se produisent pas à l'état d'exception. Elles sont la règle de conduite adoptée par la grande majorité des imposés et, plus particulièrement, par les redevables des campagnes : « Dans les environs d'une ville que je connais bien, dit G. Dullo, parmi les paysans qui jouissent tranquillement de leur aisance et qui sont les meilleurs clients du banquier, c'est à peine s'il y en a un qui soit imposé pour un revenu, provenant de valeurs mobilières, alors même que les moineaux chantent sur leurs toits et que leurs coffres sont garnis de titres russes ou lombards. »

Dans les grandes villes, comme Berlin ou Cologne, la taxation est plus équitable, grâce surtout à la présence, de fonctionnaires plus habiles, dans les commissions d'évaluation. « Mais là encore, on n'arrive pas à une imposition du revenu total. Partout les déclarations sont fausses et partout existe la corruption. Sur ce point, tous sont d'accord : le ministre des finances, les directeurs généraux des contributions et les conseillers du gouvernement. Les Landrath et les bourgmestres le déclarent publiquement ; les publicistes compétents sont unanimes sur ce sujet. »

Il est intéressant de remarquer que la fraude est surtout employée par les contribuables les plus fortunés, par ceux qui sont soumis à l'Einkommensteuer. Ce sont les petites

fortunes qui acquittent les charges proportionnellement les plus lourdes. Les contribuables du *Klassensteuer* dont les revenus, faciles à connaître, consistent surtout en salaires ou petits traitements, sont très exactement taxés, tandis que les possesseurs de fortunes plus importantes profitent largement des facilités d'évasion que leur offre la mobilité de leurs valeurs mobilières.

Enfin, avec le système du contingent, dont le recouvrement est nécessaire, les poursuites sont fréquentes et les saisies, pratiquées dans une proportion considérable. Voici comment se répartissent les saisies pratiquées, dans la période de 1878 à 1881 :

1 ^{re} Classe . .	24.6 0/0	} soit environ 20 0/0 de l'ensemble.
2 ^e — . .	25.8	
3 ^e — . .	18.6	
4 ^e — . .	10.2	

et à Berlin, pour la même période :

1 ^{re} Classe . .	70 0/0	} soit environ 50 0/0 de l'ensemble.
2 ^e — . .	65.6	
3 ^e — . .	41.9	
4 ^e — . .	14.3	

Un système d'impôt, dont le recouvrement exige une moyenne générale de 35 0/0 de saisies, est sûrement mal établi. On rencontre rarement des contribuables se faisant exproprier par mauvais vouloir ou par incurie ; quand l'impôt n'est pas payé, après les premières sommations, c'est que la misère ne permet pas au redevable de l'acquitter. Cela est si vrai que 12 0/0, à peine, des saisies étaient fructueuses (1). Il importait, dès lors, de supprimer les deux premières classes où les exécutions atteignaient une proportion de 25 0/0 dans les campagnes et de 50 0/0 dans les centres urbaines. Cette sup-

(1) Berlin : 178.000 saisies sans résultat sur 190.000

Breslau : 79.000 — sur 90.000, etc.

pression sera proposée en 1881 et adoptée sans difficulté.

La proportionnalité n'était donc pas complètement réalisée, en fait, par les deux impôts personnels. De plus, le minimum de revenus, libres de toutes charges, était trop faible, et la déclaration du contribuable demeurait facultative. Enfin, l'Etat continuait à percevoir les taxes de mouture et d'abatage. Ces dernières cependant ne devaient pas tarder à disparaître. Sur la proposition de MM. Rückert et von Gronow, la Chambre les abolit le 1^{er} janvier 1875. En même temps, les villes reçurent le pouvoir de les rétablir, sous forme d'impôts communaux, mais à la condition d'y être formellement autorisées par le Landtag.

La loi de 1873 ne se contenta pas de modifier le *Klassensteuer* et l'*Einkommensteuer*. Elle compléta son œuvre par la réforme de l'impôt foncier, réglementé encore par la loi du 21 mai 1861. Elle créa également une double taxe de 4 0/0 et de 2 0/0 sur la propriété bâtie (*Gebäudesteuer*), et soumit au *Gewerbesteuer*, les capitaux placés dans le commerce (1). Ces innovations fiscales méritaient d'être signalées, au passage, parce qu'elles marquent bien les progrès de la législation prussienne, qui ne s'arrêtait pas dans ses efforts persévérants, pour perfectionner le régime de ses impôts directs. En procédant de la sorte, elle faisait, du reste, une œuvre rendue nécessaire par suite de l'organisation nouvelle des finances de l'Empire. Le budget de la Prusse se trouvait, en effet, réduit à ses recettes domaniales — qui en forment encore la partie principale — et aux impôts directs, tant person-

(1) Les textes successifs portent les dates suivantes : 13 juillet 1861 (*G. S.*, 1871, p. 697) ; 20 mars 1872 (*G. S.*, 1872, p. 287) ; 5 juin 1874 (*G. S.*, 1874, p. 219) ; et 3 juillet 1876 (*G. S.*, 1876, p. 247).

nels que réels. Quant à l'Empire, il s'était réservé — en outre des quotités de compensation (Ausgleichsbeträge) et des contributions matriculaires (Matrikularbeiträge) — le produit des principales taxes indirectes. C'est dans cette répartition du produit des recettes, qu'il faut chercher une des causes du développement des contributions directes en Prusse; c'est là aussi ce qui incita les hommes d'Etat prussiens à demander sans cesse, aux impôts personnels, un meilleur rendement, et les conduisit par de nombreux tâtonnements et de lents perfectionnements, à l'organisation du régime de 1891.

Loi du 26 mars 1883.

Les dégrèvements, décidés en 1881, nécessitaient une refonte des impôts personnels. La limitation du Klassensteuer avait eu pour effet de rendre le contingent de 14 millions (1) impossible à recouvrer sur les classes subsistantes. On se proposait alors un double but : atteindre un meilleur rendement des contributions et aboutir à plus de justice dans la répartition des charges. C'est en s'inspirant de ces nécessités, mais surtout de la première, que le prince de Bismarck présenta, en 1883, un projet de réforme.

La modification la plus importante à ses yeux — celle qui, en fait, devait être réalisée — consistait à supprimer la limitation du contingent. Deux moyens s'offraient pour cela au législateur. Il lui fallait choisir entre l'abolition pure et simple de l'impôt de classes et l'élévation du chiffre du premier revenu taxé, élévation qui eût rendu impossible le maintien du « Contingirung » ; l'Einkommensteuer se fût vraiment confondu alors avec le Klassensteuer.

Le chancelier s'arrêta au premier de ces procédés ; son

(1) Le contingent avait en effet été porté à 14 millions le 1^{er} janvier 1875.

dessein était de supprimer complètement le *Klassensteuer* et de réorganiser l'impôt sur le revenu, tout en taxant spécialement la rente des capitaux. Il voulait faire supporter, par la fortune mobilière, qui échappait trop facilement à l'*Einkommensteuer*, le montant des pertes occasionnées au fisc par les dégrèvements, consentis au profit des petits contribuables. Ces dégrèvements étaient considérables, car le nouvel impôt sur le revenu débutait à 12.000 marks au lieu de 3.000. Remarquons toutefois que, seuls, les produits du travail étaient ainsi épargnés. La fortune acquise était frappée, au-dessous de ce chiffre, d'une part, par les impôts fonciers, en ce qui concernait les terres et les immeubles, et, d'autre part, par la taxe mobilière, proposée par le prince de Bismarck. Cette dernière atteignait les revenus de 600 marks, au moins, avec un tarif progressif qui débutait à 1/2 0/0, entre 600 et 900 marks, pour s'élever à 2 0/0 au maximum. Les revenus supérieurs à 12.000 marks supportaient donc, en définitive, deux impôts qui se superposaient pour leur partie mobilière.

La fortune mobilière se trouvait alors taxée, au maximum, d'une contribution de 3.20 0/0 à 4.70 0/0 (1). Le complément nécessaire de cette organisation était la déclaration obligatoire, car le chancelier ne songeait pas à appliquer, aux titres de rente, le procédé anglais du « *Stoppage* », qui eût transformé la taxe nouvelle en un impôt réel.

Le projet échoua. La Chambre se contenta de supprimer les classes, inférieures à 1.200 marks (400 thalers) de revenus. Le résultat, cherché par M. de Bismarck, était atteint par ce fait. L'impôt de classes ne se différenciait guère plus que par le nom, de l'*Einkommensteuer*. Il devenait un véritable impôt sur le revenu. Le système de la quotité triomphait. La solu-

(1) En effet, les revenus de 12.000 marks payaient à l'*Einkommensteuer* 324 marks, soit 2.7 0/0.

tion, à laquelle on aboutit alors, donna lieu, au sein de la commission financière du Landtag, à des débats prolongés. Les discussions prirent une importance et une ampleur, faciles à comprendre, car elles portèrent principalement sur la question de la déclaration. Le gouvernement entendait rendre la déclaration obligatoire, mais pour les rentes de capitaux seulement ; on demanda à la commission de l'étendre à toutes les catégories de revenus.

M. Von Zedlitz formula la première proposition en ce sens. La déclaration, d'après son projet, aurait été exigée de tout contribuable, dont l'administration évaluerait le revenu à un chiffre supérieur à 3.000 marks. C'était établir une nouvelle distinction entre l'Einkommensteuer et l'impôt de classes ; c'était surtout, suivant l'auteur du projet, le seul moyen d'arriver à une connaissance, assez exacte, du revenu à imposer, pour permettre la déduction complète des dettes. Le professeur Wagner soutint cet amendement ; il proposait de suivre l'exemple du Grand-Duché de Hesse qui, par une loi, alors en préparation, allait organiser la déduction des « intérêts des dettes reconnues et des autres charges, fondées sur des obligations légales (art. 19) ». Il citait aussi la loi du 2 juin 1878 qui établissait, en Saxe, un droit analogue pour le contribuable.

Le directeur général des contributions, von Bûrghardt, défendit le texte du gouvernement. Il montra que la déclaration n'était nécessaire que pour les revenus dont l'administration n'avait pas d'autres moyens de déterminer le montant. Les contribuables riches pouvaient, sans doute, dissimuler assez facilement leurs titres de rentes, mais non soustraire à l'impôt leurs autres revenus ; dès lors, pourquoi étendre inutilement une formalité, à laquelle le contribuable se plierait avec difficulté ? Ainsi présentée, la thèse du gouvernement avait

sa valeur, mais pour le cas seulement, où l'impôt sur la rente des capitaux aurait été établi ; or nous savons qu'il fut repoussé, à la commission, par 22 voix contre 6. Néanmoins, sur la question de la déclaration obligatoire, pour les impôts personnels, les opinions restaient très divisées. Après 28 séances, les commissaires durent se séparer sans présenter de rapport.

La modification fiscale, obtenue par le prince de Bismarck, dans la loi du 26 mars 1883, se ramenait donc simplement au fait de la transformation du *Klassensteuer* en un impôt de quotité. Le rendement de l'impôt promettait ainsi de s'améliorer très sensiblement, et le chancelier sacrifia, sans difficulté, les autres dispositions de son projet. Mais le problème de la déclaration obligatoire avait été nettement posé ; nombre de publicistes pensaient que, seule, elle aurait empêché, dans une large mesure, les dissimulations. Beaucoup même, et parmi eux le professeur Wagner, auraient voulu qu'on édictât des peines sévères contre les fraudeurs. D'autres, plus timides, se bornaient à demander la création d'inspecteurs spéciaux. Enfin, tout un mouvement d'opinion se dessinait. Il eut un écho dans le discours du trône du 14 janvier 1889, s'étendit dans la suite, et finit par aboutir à la loi du 24 juin 1891.

Conclusion.

De cet exposé, forcément sommaire et incomplet, il reste à dégager le sens de l'évolution des impôts prussiens dans le courant du *xix^e* siècle.

Au début, un système complexe d'accises et de douanes intérieures, héritage direct des siècles passés : la Prusse, dont le développement est récent, n'a pas encore pris conscience de sa force ; elle n'a pas encore manifesté la volonté de se

dégager des liens du régime féodal, que lui a imposé le Saint Empire Romain Germanique.

Mais, pour pouvoir se défendre contre l'invasion des troupes françaises, il lui faut un gouvernement fort, appuyé sur des finances stables. Alors, apparurent les premiers impôts personnels établis à la hâte et bientôt abandonnés. Toutefois avec eux, en 1812 notamment, l'idée de taxer le revenu surgit : cette idée persistera dans la suite et finira par s'imposer. Une expérience malheureuse avait fait restreindre le principe de la taxation du revenu à l'impôt des patentes, créé en 1820. Mais un régime, s'inspirant des mêmes motifs de justice, est institué à cette époque : les citoyens sont répartis en des classes qui auraient dû correspondre à leur situation réelle. En fait, il n'en fut rien, par suite de l'organisation défectueuse de l'assiette de la taxe nouvelle.

En même temps que les douanes disparaissent, les accises ne sont plus appliquées que dans quelques grands centres urbains. Les impôts directs, personnels ou réels, se développent, au détriment des taxes indirectes, dont une idée fausse, ou tout au moins exagérée, empêche seulement alors la suppression.

Une nouvelle étape fut franchie, en 1851, avec la création de l'Einkommensteuer classifié. La difficulté de classer les contribuables, d'après leur profession, ou leur situation réelle, était apparue, dans la pratique. Le revenu reprend alors sa place dans les opérations de l'assiette. Mais l'arbitraire subsiste, en même temps que la taxation d'office, et le développement colossal de la richesse mobilière permet les dissimulations. Enfin l'impôt de classes, établi sur les mêmes bases que l'Einkommensteuer, fait peser une charge trop lourde sur les petites fortunes et les familles ouvrières.

Désormais, pour arriver à apprécier exactement les revenus

de chacun, la législation prussienne va évoluer, sous la pression de l'opinion. Les réformes de 1873 et de 1883 sont alors accomplies ; les dernières taxes indirectes cesseront d'être perçues. Mais le seul procédé, réellement efficace, n'est pas encore adopté, bien qu'il soit préconisé par de savants professeurs et par les publicistes. La déclaration obligatoire ne devait être introduite, en Prusse, que par la loi de 1891.

Ainsi, l'institution de l'Einkommensteuer n'est pas sortie, vivante et robuste, de formules séduisantes, ingénieusement déduites. Elle a eu des origines lointaines et modestes. Peu à peu, elle a grandi sur le sol, où elle avait pris naissance. Elle s'est lentement développée et fortifiée sous l'influence du temps. Parvenue à la maturité, elle a pu montrer sa puissance et a fini par s'imposer définitivement au pays. Voici l'explication de son succès. On la chercherait vainement ailleurs.

CHAPITRE II

L'IMPÔT SUR LE REVENU EN ALLEMAGNE EN 1891

LÉGISLATION DES ÉTATS SECONDAIRES DE L'ALLEMAGNE. — I. Bases et taux d'imposition :

§ 1. — Capitation graduée par classes de contribuables : a) classes établies d'après le revenu : *Anhalt, Oldenbourg, Reuss-Greiz, Reuss-Schleiz, Saxe-Cobourg, Schaumbourg-Lipp, Schwarzbouurg-Rudelstadt, Schwarzbouurg-Sondershausen, Brême et Lübeck*. — b) Classes établies pour une partie des contribuables d'après leur revenu réel, et pour l'autre partie d'après leur situation sociale ou leur revenu présumé : *Lippe-Detmold, Saxe-Altenbourg, Saxe-Gotha, Waldeck, Mecklembourg-Schwerin, et Mecklembourg-Strelitz*.

§ 2. — Impôt gradué en raison du revenu de chaque contribuable : *Saxe-Meiningen, et Saxe-Weimar-Eisenach*.

§ 3. — Impôt classifié à progression par paliers : *Hambourg*.

II. Assiette de l'impôt :

§ 1. — Taxation d'office : *Lippe-Detmold, Saxe-Altenbourg, Saxe-Cobourg, Saxe-Gotha et Waldeck*.

§ 2. — Déclaration obligatoire : a) pour tous les contribuables : *Mecklembourg-Schwerin, Mecklembourg-Strelitz, Reuss-Greiz, Reuss-Schleiz, Saxe-Meiningen, Hambourg et Lübeck*. — b) Pour les contribuables possédant un certain revenu : *Anhalt, Oldenbourg, Brême, Schwarzbouurg-Rudelstadt et Schwarzbouurg-Sondershausen*. — c) Pour certains contribuables ou certaines sources de revenus seulement : *Saxe-Gotha, Saxe-Weimar-Eisenach et Schaumbourg-Lippe*.

LÉGISLATION DES GRANDS ÉTATS DE L'ALLEMAGNE. — Saxe royale. — Hesse. — Bavière. — Bade. — Wurtemberg.

Les impôts prussiens ont eu leur évolution propre. Mais il semble difficile, quand on en aborde l'étude, dans les derniè-

res années du xix^e siècle, de ne pas exposer les systèmes en vigueur dans les autres pays de l'Allemagne.

Ces pays, en effet, rapprochés de la Prusse par le lien confédéral, puis par l'union plus intime de l'Empire, n'ont pas été sans se pénétrer tous de leur influence réciproque. Leurs législations ont toujours été unies par mille liens communs, et les progrès, réalisés par les uns, n'ont jamais été vus par les autres, d'un œil indifférent. Or, dans quelle mesure l'influence prussienne, prépondérante au point de vue politique, s'est-elle exercée en matière fiscale ? Ce serait une question intéressante à examiner.

Dans l'œuvre des réformes, la Prusse fut parfois devancée, et les points de ressemblances, que nous noterons, dans les régimes des différents États, s'expliquent souvent par des causes d'ordre général, par l'identité des tendances, chez des peuples de même race, et par la similitude des nécessités politiques.

Lorsqu'on examine les législations fiscales de l'Allemagne, au moment de la réforme de Miquel, une première observation s'impose. Les vingt-quatre États de l'Empire pratiquent des systèmes, analogues à ceux de la Prusse : tous prennent, pour base d'imposition, le revenu. La raison de cette évolution identique doit être recherchée, dans le maintien prolongé des impôts féodaux par le Saint Empire, qui fit considérer partout la contribution personnelle, comme un élément essentiel de progrès. La persistance des anciennes taxes n'eut pas cependant, dans tous les pays, une durée égale. Les transformations de la législation fiscale, dues souvent à des circonstances locales, furent réalisées par chaque État, à son heure propre, suivant les besoins de sa politique et les exigences de ses finances.

Les grands royaumes, dont l'indépendance politique fut

garantie plus longtemps, et dont le caractère national était plus vivace, conservèrent à leur législation une physionomie qui leur est restée propre. L'influence de la Prusse ne s'exerça que rarement sur eux, tandis qu'elle se manifesta plus efficacement sur les pays de moindre importance.

Etait-ce là le résultat de l'attraction inévitable, que devait exercer une grande nation sur des peuples de même race, marchant dans son orbite, ou le fait d'une intervention directe ?

Il serait assez difficile de faire le départ de ces deux causes. Remarquons seulement, que dans tous les Etats secondaires de l'Allemagne, les réformes décisives, en matière de contributions directes, suivirent de près l'établissement de la Confédération de 1866. Malgré que la Prusse n'eût pas demandé à ses alliés de modifier une législation, devenue surannée, ceux-ci trouvèrent, dans les charges mêmes que le nouveau groupement leur imposait, un motif impérieux de perfectionner le système de leurs impôts.

Toujours est-il qu'à l'exception des cinq grands Etats, toutes les contributions directes des autres pays allemands furent créées ou transformées, de 1868 à 1893, et prirent la forme d'impôts sur le revenu.

Ces législations présentent cependant, entre elles, des différences importantes, que nous étudierons, après avoir signalé, dans leurs tarifs d'imposition, un caractère essentiel et commun. Tous ces tarifs sont progressifs; ils ne le sont pas suivant les mêmes règles, ni dans une même mesure. Mais, dès à présent, il convient de reconnaître qu'ils étaient tous empreints d'une véritable modération.

Ainsi appliqué, le principe de la progressivité, dans les pays allemands, fut universellement accepté. Son établissement s'explique par des raisons historiques, tirées principalement

du développement excessif des taxes indirectes. Frappant les objets nécessaires à l'alimentation, les accises constituaient bien « un impôt progressif sur la misère », car, selon le mot de J.-J. Rousseau « le riche n'a qu'un ventre, non plus que deux jambes, aussi bien qu'un bouvier ». L'impôt direct, rétablissant la progression, dans le sens de la richesse, les charges publiques étaient désormais mieux réparties entre les citoyens.

La proportionnalité était-elle suffisamment exacte, et la progression destinée à l'obtenir, fut-elle toujours bien calculée ? En général, les taxes allemandes étaient peu élevées. Mais, comme pour les gros revenus, ces taxes étaient limitées par un tarif proportionnel, ne dépassant pas 4 0/0, il en résultait que la progression pesait davantage sur les fortunes moyennes que sur les fortunes opulentes.

La progression des tarifs (et une progression modérée) reste toutefois un des caractères saillants des impôts allemands ; elle est obtenue à l'aide de méthodes diverses. Nous l'étudierons, tout d'abord, dans les législations des Etats secondaires, qu'il nous faudra, pour la clarté de cet exposé, diviser en trois groupes, suivant le système de taxation adopté par chacune d'elles :

1° Capitation graduée, par classes de contribuables :

- a) Classes établies d'après le revenu ;
- b) Classes établies, pour une partie des contribuables, d'après leur revenu réel ; — pour l'autre partie, d'après leur situation sociale, ou leur revenu présumé ;

2° Impôt gradué, en raison du revenu de chaque imposé ;

3° Impôt classifié, à progression par paliers.

Quant aux cinq grands Etats allemands, leurs impôts présentent une physionomie distincte : nous consacrerons à chacun d'eux une courte notice.

A. — Législations des Etats secondaires de l'Allemagne.

I. — BASES ET TAUX D'IMPOSITION.

§ 1. — Capitation graduée par classes de contribuables.

Ce premier type d'imposition procède des mêmes principes que l'impôt de classes prussien. Mais, au cours de sa longue carrière, ce dernier avait revêtu deux formes différentes, sous les noms de *Klassensteuer* et d'*Einkommensteuer* classifié. En outre, le caractère primitif de l'impôt s'était peu à peu altéré, et bientôt, les deux contributions étaient devenues, en fait, un véritable impôt sur le revenu.

Les systèmes, adoptés hors de Prusse, se rapprochent, dans la majorité des cas, des régimes prussiens. Or, si l'on considère les époques de leur introduction, il apparaît clairement, de cet examen, qu'ils ont été institués sous l'empire des mêmes nécessités, créées par l'évolution qui se fit, en Allemagne, dans l'ordre politique et intellectuel.

a) *Classes établies d'après le revenu.* — Dix Etats, parmi les pays secondaires de l'Allemagne, adoptèrent uniquement le type de l'*Einkommensteuer* classifié : ils ne sentirent pas le besoin d'établir, pour les petits revenus, une forme d'imposition spéciale. Ils prirent pour modèle le système prussien, mais à un moment où la Prusse ne faisait plus de distinction pratique entre le *Klassensteuer* et l'impôt sur le revenu. Pour eux, les raisons historiques n'existaient pas, qui firent se développer, côte à côte, puis se confondre, tout en conservant leurs dénominations primitives, les deux impôts prussiens. Les deux taxes furent donc réunies sous un titre unique, et l'impôt classifié sur le revenu s'appliqua à tous les contribuables des dix Etats suivants :

Anhalt, Oldenbourg, Reuss-Greiz, Reuss-Schleiz, Saxe-Cobourg, Schaumbourg-Lippe, Schwarzbourg-Rudelstadt, Schwarzbourg-Sondershausen, Brême et Lübeck.

Les législations de tous ces pays sont inspirées du même esprit. Néanmoins, on les distingue, entre elles, par des différences nombreuses, ayant trait plus particulièrement au calcul du revenu imposable. A cet égard, elles marquent un progrès sur la législation prussienne, en ce qu'elles indiquent souvent, avec beaucoup de clarté, comment sera déterminé le revenu, net, de chaque contribuable. La généralité d'entre elles envisagent trois sources de revenus : les revenus fonciers, les revenus de valeurs mobilières et les revenus du travail.

La loi du 18 avril 1886, applicable au duché de Anhalt, fait même une différence, entre les revenus des traitements ou salaires, et les profits du commerce ou des professions lucratives : la déduction des frais de conservation ou d'entretien est opérée pour le second de ces groupes, alors qu'il n'en est pas tenu compte pour le premier.

A Brême, la loi descend dans les détails d'une énumération, encore plus longue et plus minutieuse (1), car elle ne vise pas moins de dix catégories de revenus ; mais le but poursuivi est le même, et chacune des catégories est réglementée, en ce qui concerne les déductions permises et le mode de calcul.

A défaut d'indications précises, on recourait parfois à l'emploi de procédés empiriques, pour arriver à la détermination du revenu mobilier : le montant de ce revenu était présumé être le 4 0/0 du capital, dans les deux principautés de Reuss, comme dans les principautés de Schwarzbourg-Rudelstadt et Sondershausen, alors qu'il n'était évalué qu'au 3 0/0 du capital, dans le grand-duché d'Oldenbourg.

(1) Loi du 16 novembre 1880.

Sauf en Saxe, où la femme et les enfants ont une cote distincte, le revenu imposable est celui de la famille, représentée par son chef.

Mais quel tarif lui était applicable ?

Nous savons que, dans les dix pays qui nous occupent, la capitation était graduée par classes, suivant les bases d'une progression limitée. Or cette limite était loin d'être partout la même. Il y avait, dans les diverses législations, des écarts très sensibles sur ce point. Dans le grand-duché d'Oldenbourg, par exemple, l'impôt était progressif jusqu'à 60.000 marks de revenus et il atteignait 4 0/0, au maximum. En Reuss-Schleiz, au contraire, la progression s'arrêtait à 6.500 marks et ne dépassait pas le 3 0/0. En Anhalt, le taux le plus élevé de l'impôt était fixé à 4 0/0, pour les revenus supérieurs à 10.000 marks (1).

Si la plus haute limite de la progressivité différait beaucoup avec les pays, s'arrêtant pour les uns à 4.000 marks de revenus, et allant jusqu'à 72.000 marks de revenus, pour d'autres, il n'en était pas de même des règles de son fonctionnement. Sauf quelques différences d'application, sur l'intérêt desquelles nous allons revenir, les procédés pour obtenir la progression sont semblables.

Une première méthode est suivie, en Anhalt et dans le grand-duché d'Oldenbourg. En Anhalt, la loi fixe le montant de l'impôt, par terme, et pour chaque classe ; dans le grand-duché d'Oldenbourg, le régime est le même, avec la différence toutefois, que le tarif indique le chiffre annuel de la taxe.

(1) On pourrait multiplier les exemples. En Schaumbourg-Lippe, la proportionnalité s'établissait à 4 0/0, au-dessus de 72.000 marks ; en Schwarzbourg-Rudelsstadt, à 3,6 0/0 et à partir de 20.000 marks ; à Brême, à 4 et 5 0/0 au-dessus de 9.000 marks ; à Lübeck, à 3 0/0 au-dessus de 4.000 marks seulement.

Cette différence n'était pas dénuée de toute importance. Les lois allemandes, en effet, qui chiffrent le montant des cotes, dues par les contribuables, à l'expiration des termes, n'ont pas toutes spécifié le nombre de termes à acquitter. Dans la principauté de Reuss-Schleiz, il est de 12 termes. En Schaumbourg-Lippe et en Schwarzbourg-Rudelsstadt, il y a un double tarif : on indique la taxe mensuelle et la taxe annuelle. En Schwarzbourg-Sondershausen et à Lübeck, le chiffre de l'imposition est calculé pour une année.

Les pays dont la loi n'a pas spécifié, d'une manière précise, soit le nombre des termes, soit le montant de la taxe annuelle ou mensuelle, ont entendu laisser, à cet égard, au gouvernement, une certaine latitude. En Saxe-Cobourg, ce sont les nécessités budgétaires qui font varier, chaque année, le nombre des termes et, par suite, le montant des taxes. Le nombre des termes peut être porté de 12 à 16, ce qui, dans ce dernier cas, a pour effet de majorer le chiffre de la taxe de $\frac{1}{3}$ environ (1), pour les contribuables les moins fortunés. Le système de majoration ne s'applique, en effet, qu'aux revenus inférieurs à 2.400 marks, car, au-dessus de ce chiffre, l'impôt est de 4 0/0 sur l'ensemble du revenu. Les petites fortunes seules sont donc exposées à supporter le poids, résultant de l'accroissement des dépenses publiques. Insister sur l'éclatante injustice d'un tel procédé serait superflu.

A Brême, un système analogue a été longtemps suivi.

La loi du 16 novembre 1880 établissait un tarif progressif, dont la limite s'arrêtait aux revenus de 9.000 marks, et un impôt proportionnel, pour les revenus supérieurs. Le tarif portait un chiffre provisoire pour chaque catégorie de revenus, qu'on multipliait ensuite, pour obtenir l'imposition définitive,

(1) Pour les revenus de la 18^e classe, de 2.176 à 2.390, la taxe passerait alors de 60 marks à 90 marks, soit de 2,5 0/0 à 3,7 0/0.

par un coefficient uniforme, fixé annuellement par la loi de finances. Ce coefficient était arrêté, d'après les besoins immédiats du budget.

Dans ce système, tous les contribuables sont atteints par l'augmentation des charges publiques et sont appelés à en supporter le poids.

Cependant le coefficient 5, qui constitue un accroissement de $\frac{1}{4}$ de la taxe, habituellement payée par les contribuables, n'a jamais été dépassé. Il n'est pas certain qu'il en sera toujours ainsi, et la souplesse d'un système fiscal, tel que celui dont nous venons d'indiquer les grandes lignes, est une menace constante, pour les redevables.

Une dernière question, de nature à influencer sur le taux des impôts de capitation graduée, se pose à l'occasion de la multiplicité des classes. L'augmentation du nombre des classes a pour conséquence, en effet, de rendre la progression plus lente et de diminuer, dans chaque catégorie, l'écart entre le taux d'imposition réel et le taux légal. Nous savons qu'en Prusse, le nombre des classes était assez restreint. Il en est de même dans la plupart des autres États.

Dans la principauté de Reuss-Schleiz, notamment, la loi du 6 juin 1890 a copié exactement le modèle prussien. Elle répartit, en 14 classes, les contribuables dont les revenus sont inférieurs à 3.000 marks ; de 3.000 à 12.000 marks, elle fixe à 16 seulement le nombre des classes. En Anhalt, la marche de la progression se poursuit dans des conditions analogues. Dans ces États, jusqu'à 3.000 marks de revenus, l'écart matriculaire est de 2.000 marks. De 3.000 à 12.000 marks, il est de 500 marks. Une différence de 0, 35 0/0 entre les taux limites de chaque catégorie, se trouve ainsi constituée. Cet écart, dont l'effet est d'établir une dégression injustifiée, n'est cependant pas excessif. Il est une conséquence re-

grettable du système de classes, mais ses inconvénients en sont atténués par la modération même de la progression, établie par la loi.

Dans deux autres pays, les méthodes sont différentes : à Brême, les 84 classes, comprises entre 800 et 9.000 marks de revenus, ne sont séparées, entre elles, que par un écart régulier de 100 marks. Dans la principauté de Reuss-Greiz, au contraire, les catégories sont distribuées de telle sorte, que la progression s'arrête, par moments, pour franchir ensuite, d'une marche plus rapide, les divers échelons du tarif.

Un examen détaillé de la progression des contributions allemandes ne saurait trouver ici sa place. Qu'il nous suffise de signaler, pour dégager tous les éléments, capables d'influencer son taux d'application, l'existence de causes d'exemption ou de modération d'impôt.

Ces causes se rattachent à deux ordres d'idées : l'établissement d'un minimum d'existence, par le dégrèvement d'une somme fixe, et l'exemption partielle ou totale de la taxe, à raison des charges de famille.

Trois États, le grand-duché d'Oldenbourg, le duché de Saxe-Cobourg et la principauté de Schwarzbourg-Rudelsstadt, ne reconnaissent pas la nécessité de fixer un minimum de revenus, libres d'imposition.

Les taxes, applicables aux premières classes de ces pays, sont, du reste, si minimes, qu'on peut se demander si les frais de perception n'arriveraient pas à les absorber, presque en totalité.

Dans les autres États, le dégrèvement, afférant au minimum d'existence, est concédé, suivant des règles très variables : en Anhalt, à Brême et à Lübeck, les citoyens, n'ayant pas un revenu supérieur à 600 marks, sont dégrévés, alors qu'en Reuss-Greiz le dégrèvement ne s'applique pas aux reve-

nus qui excèdent 15 marks. Les différences de traitement fiscal, en ce qui concerne le minimum d'existence, s'expliquent. Quand il établit ses exemptions, le législateur entend bien alléger la condition des classes peu aisées. Mais les secours qu'il accorde ont une limite : ils sont proportionnés au rendement de l'impôt, dans les classes supérieures. Aussi, là où la matière imposable se trouve trop restreinte, par suite de la division des fortunes, le dégrèvement n'est pas accordé, ou il est fixé à un chiffre des plus réduits.

Presque toutes les législations tiennent compte des charges de famille, et accordent, de ce chef, des modérations d'impôts, dans les catégories inférieures. L'application du principe comporte des procédés divers. C'est ainsi que la loi prévoit une simple atténuation du montant de la cote, en Schwarzbourg-Rudelsstadt et à Brême ; elle admet l'abaissement du taux de l'impôt d'un degré, à Anhalt, de deux ou même de trois degrés, à Schwarzbourg-Sondershausen. Enfin la remise de la moitié des termes est le procédé adopté par la législation du duché de Saxe-Cobourg. Les méthodes sont différentes, le montant des dégrèvements varie, mais la loi est partout inspirée d'un motif identique (1) : le désir d'alléger les charges, inhérentes aux familles nombreuses, et cela, dans l'intérêt même du développement de ces familles.

Tels sont les traits essentiels, propres à caractériser les impôts de ce premier groupe ; ils ont une analogie frappante avec l'institution prussienne de l'Einkommensteuer de 1873. Nous verrons, cependant, qu'ils se distinguent de celle-ci par certaines

(1) Nous pourrions indiquer encore quelques dégrèvements caractéristiques ; ils sont établis en faveur des colporteurs en Anhalt ; des mineurs de 18 ans, des étudiants, des apprentis au-dessous d'un certain chiffre de revenus, en Oldenbourg et en Reuss-Greiz ; des bourgeois et des magistrats, enfin, à Lübeck.

différences, en ce qui concerne l'établissement de l'assiette.

La déclaration obligatoire a eu, hors de Prusse, des partisans nombreux. Souvent, longtemps même avant la réforme de 1891, elle a réussi à triompher et à devenir applicable, soit à une partie, soit à l'ensemble du revenu.

b) *Classes établies, pour une partie des contribuables, d'après leur revenu réel, pour l'autre partie, d'après leur situation sociale ou leur revenu présumé.* — Si nous recherchons, maintenant, quels sont les Etats secondaires de l'Allemagne qui se sont ralliés au système prussien de 1851, et en ont suivi, plus ou moins exactement, les règles, il nous sera facile d'en découvrir six. Lippe-Detmold, Saxe-Altenbourg et Saxe-Gotha prennent absolument pour modèle la loi prussienne. Un Einkommensteuer progressif et classifié se superpose, chez eux, à un Klassensteuer basé sur la situation sociale des contribuables. Un quatrième Etat, au contraire, la principauté de Waldeck, se rapproche davantage du régime de la loi de 1873 ; il établit son impôt de classes, d'après le revenu présumé. Par les dates mêmes d'introduction de ces différents types d'impôts, dans les Etats ci-dessus indiqués, l'influence de la Prusse se montre clairement ; les plus anciens sont postérieurs à 1851, mais antérieurs à 1873 ; le quatrième est contemporain de la réforme de Miquel. Quant à la législation des deux Mecklembourg, elle est plus complexe. Elle a fait tout à la fois des emprunts au système prussien et à l'income-tax anglais. Nous l'étudierons séparément.

Les Klassensteuers en usage dans les quatre premiers Etats, présentent de nombreux traits communs avec le Klassensteuer prussien. Les classes de contribuables, par exemple, sauf quelques légères différences, sont à peu près les mêmes. La première comprend les journaliers et les domestiques en

Lippe-Detmold, tous ceux qui sont obligés de travailler à gages, en Saxe-Altenbourg, en Saxe-Gotha et à Waldeck. La seconde classe renferme les petits propriétaires, les paysans, les commerçants, les industriels et les fonctionnaires qui ont des revenus médiocres ou de lourdes charges de famille. A la troisième classe, enfin, appartiennent les mêmes personnes, lorsqu'elles jouissent de ressources plus importantes, mais néanmoins insuffisants pour leur procurer une certaine aisance.

Mais si, poursuivant notre travail de comparaison, nous observons de plus près l'économie des diverses législations, nous voyons apparaître, entre elles, des différences, principalement dans le nombre de degrés que comporte chaque classe. En Lippe-Detmold, la 1^{re} classe comprend trois degrés, la 2^e en comprend cinq et quatre la 3^e. Les principautés de Saxe-Altenbourg et de Saxe-Gotha renferment, dans chaque classe, un nombre différent de degrés, trois en Saxe-Altenbourg et six en Saxe-Gotha. Dans la principauté de Waldeck, le système est plus complexe ; la 1^{re} classe compte trois degrés, dont le 1^{er} est subdivisé, lui-même, en quatre sections ; la 2^e et la 3^e classes possèdent respectivement, cinq et quatre divisions, établies, d'après le revenu ou le salaire présumé.

La limite supérieure des revenus imposables au Klassensteuer, varie également dans ces diverses législations ; de même qu'en Prusse, le maximum est de 3.000 marks à Waldeck et en Lippe-Detmold ; il est de 1.500 marks en Saxe-Altenbourg et de 2.400 en Saxe-Gotha.

Le chiffre de l'impôt que doivent acquitter les redevables, dans chaque classe, n'est pas, non plus, suivant les pays, exactement le même. Alors que, pour un revenu présumé identique, il est de 2, 2 0/0 à Waldeck et de 0, 25 0/0 seulement en Lippe-Detmold, il ressort à 1, 5 0/0, pour 1.500 marks

de revenus, en Saxe-Gotha et à 1, 2 0/0 pour 2.400 marks de revenus en Saxe-Altenbourg. Ces exemples montrent suffisamment à quels écarts de taxation sont soumises des ressources équivalentes, dans des pays voisins, où les conditions de la vie ne sont pas sensiblement différentes. Le législateur ne semble donc pas s'être inspiré, en ces matières, de principes rigoureux, mais paraît plutôt avoir établi ces tarifs et leur progressivité, d'une manière empirique en vue du rendement à atteindre.

Quant aux exemptions, elles ont pour résultat de faire modifier très sensiblement le taux de la progression des Klassensteuers. Elles intéressent surtout les classes indigentes et laborieuses, auxquelles on veut garantir un minimum d'existence ou procurer un allègement, à raison de leurs charges de famille.

Seule, la principauté de Waldeck frappe les revenus les plus minimes, d'une taxe de 1 mark 20, par an; dans les autres pays, le chiffre de ressources exempté n'est pas identique. Il est de 200 marks en Lippe-Detmold, de 140 en Saxe-Altenbourg et de 450 en Saxe-Gotha. Les dégrèvements, pour charges de famille, ne sont admis, d'une manière spéciale, qu'en Saxe Altenbourg, où ils sont opérés par le déclassement de un ou de deux degrés. Là, les mineurs de 18 ans, les pensionnés de l'État et certains étrangers sont aussi l'objet de mesures de faveur. Il en est de même, à Waldeck, pour les vieillards de 60 ans, les domestiques et les ouvriers logés et nourris par leurs patrons.

Dans leurs lignes essentielles, les Klassensteuers allemands ressemblent donc beaucoup au Klassensteuer de la Prusse. Des différences de détail, dans le taux de l'impôt et surtout dans les diverses sortes de dégrèvements, constituent, pour certaines principautés, des améliorations de quelque valeur, apportées au système prussien.

En ce qui concerne l'Einkommensteuer classifié, en fut-il de même ?

Il y a un trait commun au klassifizierte Einkommensteuer de 1851 et aux impôts sur le revenu, que nous étudions. Ils se font tous remarquer par une absence de règles précises, pour déterminer le montant du revenu. Quelques législations se contentent, à cet égard, d'énumérer les catégories principales de ressources, d'après leur origine : terres, capitaux, commerce. Mais la plupart d'entre elles ne se prononcent pas sur les déductions à effectuer, non plus que sur les méthodes à employer, en l'absence de tout renseignement suffisant, pour l'évaluation des revenus : citons, à titre d'exemples les lois en vigueur en Lippe-Detmold et à Waldeck.

Les législations saxonnes d'Altenbourg et de Gotha sont plus explicites. Elles indiquent le mode de calcul à appliquer, pour la fixation des revenus fonciers et industriels ; elles accordent la déduction de certaines charges, et fixent à 4 0/0 les rentes des capitaux, lorsque la détermination n'en peut être faite d'une manière exacte. Ces dispositions, de Saxe-Gotha surtout, méritaient d'autant plus d'être signalées, que la loi, qui les a édictées, a été promulguée le 10 janvier 1854, peu de temps, par conséquent, après le texte prussien.

Certains pays avaient donc su profiter de l'exemple de la Prusse, mais ils ne l'avaient pas toujours servilement imitée. Ils s'étaient séparés d'elle, notamment, en adoptant un autre mode de calcul pour déterminer le revenu imposable.

Suivirent-ils plus fidèlement les règles admises, par la Prusse, pour l'établissement des taxes ? Nous avons indiqué, en étudiant le Klassensteuer dans les divers Etats, que les conditions de son application n'étaient pas partout les mêmes. Le point de départ était parfois différent.

Le minimum de 3.000 marks était commun aux trois Einkom-

mensteuers de Prusse, de Lippe-Detmold et de Waldeck ; il était de 2.400 marks en Saxe-Gotha et de 500 marks seulement en Saxe-Altenbourg. Mais on relève des différences plus sensibles, dans l'établissement de la progression et dans le chiffre du revenu, à partir duquel le taux de la taxe devient proportionnel.

La limite de la progressivité en Lippe-Detmold et en Saxe-Altenbourg s'arrêtait aux revenus de 24.000 thalers. Au-dessus de ce chiffre, l'impôt devenait proportionnel et se calculait au taux de 4 0/0.

Pour les revenus inférieurs, la législation des deux pays donnait, à la progression, un caractère d'aggravation très marquée, dès qu'elle s'appliquait aux revenus supérieurs à 10.000 marks. C'était là un progrès, manifestement acquis, sur les dispositions analogues de la loi prussienne.

En Saxe-Gotha et à Waldeck, le régime fiscal offre des particularités intéressantes à noter.

L'Einkommensteuer de Gotha n'a pas, à proprement parler, le caractère d'une capitation graduée. Il ne frappe pas, d'une taxe invariable, une classe déterminée. Mais il se présente sous l'aspect d'un impôt proportionnel, pour les 1.200 premiers thalers de revenus, dans chaque classe, et la progressivité s'établit ensuite, par l'application, dans chaque classe, de taux différents à la portion des revenus supérieurs à 1.200 thalers. L'impôt est perçu, à partir de 800 thalers (2.400 marks), et les revenus, qui excèdent ce chiffre, sont divisés, par la loi de 1854, en six catégories principales, dont le taux varie de 3 à 4 0/0. La progression débute, comme nous venons de le voir, dans la classe des revenus supérieurs à 1.200 thalers, qui eux, quel que soit le montant du revenu

global, supportent toujours une taxe uniforme de 3 0/0 (1). La progression s'arrête à 2.800 thalers (8.400 marks) pour faire place, au delà, à un impôt proportionnel de 4 0/0. La progressivité est donc plus rapide que dans aucune des autres législations de l'Allemagne. Sa limite aussi, pour le taux identique de 4 0/0, est très inférieure à celle admise par les pays voisins, puisqu'elle s'arrête à 8.400 marks, au lieu de monter, comme dans ces pays, jusqu'à 24.000 marks. Peu de contributions, en Allemagne, pèsent donc aussi lourdement que celle-ci sur les classes moyennes.

L'impôt sur le revenu de la principauté de Waldeck offre quelques rapports d'analogie avec celui du duché de Saxe-Gotha.

Dans l'Einkommensteuer de Saxe-Gotha, la progression s'élevait, nous venons de le dire, jusqu'au taux de 4 0/0, applicable aux revenus de 8.400 marks. Dans la principauté de Waldeck, au contraire, l'application de la progression était restreinte aux revenus, inférieurs à 3.000 marks. A partir de ce chiffre, l'impôt demeurait proportionnel. Il comportait une taxe fixe, de 66 marks par an, pour les 3.000 premiers marks du revenu imposable, et une taxe variable, déterminée par l'application du taux de 3 0/0, au surplus du revenu. Ainsi établi, l'impôt faisait supporter le poids de la progressivité aux ressources les plus réduites, tout en faisant bénéficier les revenus supérieurs d'un taux d'imposition très modéré.

(1) On peut résumer ces règles dans le tableau suivant :

		pour le surplus
de 800 à 190 th. ;	3 0/0	
de 1.200 à 1.599 th.	3 0/0 pour les 1.200 premiers th.	+ 3,125 0/0
de 1.600 à 1.999	—	+ 3,25
de 2.000 à 2.399	—	+ 3,50
de 2.400 à 2.799	—	+ 3,75
de 2.800 et au dessus	—	+ 4

Pour achever de caractériser ces quelques impôts, il est essentiel de remarquer que les exonérations, consenties à titre de minimum d'existence, ou les exemptions partielles, pour causes diverses, sont applicables seulement aux contribuables du *Klassensteuer*. L'exemption d'un chiffre de revenus, en général très faible, aurait apporté un dégrèvement insignifiant aux contribuables de l'*Einkommensteuer*.

L'extension du minimum d'existence, à tous les revenus, ne se comprendrait que dans le but de modifier indirectement la marche de la progression. Or, un tel procédé n'avait pas de raison d'être, dans des législations où l'impôt était proportionnel, soit pour tous les revenus, soit à partir d'un chiffre de revenus assez faible.

Dans tous les pays allemands que nous avons rencontrés jusqu'ici, malgré des variations de détail ou des différences de tarifs, les deux grands impôts prussiens ont été pris pour modèles. Les deux duchés de Mecklembourg pourtant font exception. Ils se sont inspirés du régime prussien, ils ne l'ont pas complètement copié. Ces Etats si curieux, qui ont su, au milieu d'une Allemagne modernisée, conserver longtemps intactes leurs vieilles institutions, devaient se distinguer encore, par l'établissement d'un régime fiscal très original.

Ce régime institue sept contributions différentes, qui ont pour but d'atteindre toutes les sources de revenus. Dans la plupart des autres pays allemands, les catégories de ressources ne sont pas distinguées uniquement, en vue d'établir pour elles un mode spécial de calcul ou de déductions, avant de former le revenu global, sur lequel sera déterminé le montant de l'impôt. En Mecklembourg, tout au contraire, chacune de ces catégories est régie par un système de taxation distinct.

La première de ces sept impositions a trait aux revenus agricoles, qu'elle frappe au moyen de deux tarifs différents,

à forme progressive et classifiée : l'un de ces tarifs est applicable aux petits propriétaires fonciers exploitant eux-mêmes, avec une taxe maxima de 18 marks, pour les revenus de 1.800 marks, quant aux revenus supérieurs, on applique aux agriculteurs les taxes, auxquelles sont soumises les autres professions. L'autre tarif porte sur les propriétés foncières affermées, avec un maximum de 1,33 0/0, au-dessus de 600 marks seulement.

La seconde contribution est établie sur les loyers, ou les habitations destinées à être louées ; elle ne dépasse pas 1 0/0, et la progression s'arrête dès 600 marks.

La plus importante de ces taxes, analogue au Gerverbesteuer prussien, est relative aux professions.

Trois tarifs progressifs et classifiés sont applicables à trois espèces distinctes d'industries ou de commerces. Le premier vise spécialement les exploitations susceptibles d'un grand développement ; il est progressif jusqu'à 1,8 0/0, et proportionnel à 2 0/0, au delà de 150.000 marks. Les deux autres tarifs, au contraire, frappent uniquement les revenus inférieurs à 4.500 marks, chiffre, à partir duquel le premier tarif devient applicable. Or, si l'on considère que, pour un revenu professionnel de 4.500 marks, l'impôt s'est élevé progressivement jusqu'à 1,74 0/0 et qu'il s'arrête à la limite de 1,8 0/0 pour des revenus de 150.000 marks, devenant ensuite un impôt proportionnel, on constate, à l'évidence, que dans ce système, le poids de la progressivité pèse plus durement sur les petites exploitations que sur les grandes. Ajoutons pour être complet, qu'une série d'impositions industrielles, d'un rendement médiocre, viennent s'ajouter à ces taxes (1).

(1) Sur les banques, sociétés et caisses d'épargne : 2 0/0 du revenu net.

Sur les chemins de fer : tarif progressif, de 2 0/0 à 1,366 0/0.

Sur les brasseries, distilleries, etc..., de 1 à 3 pf. additionnels à

L'impôt sur les appointements, pensions et prébendes, est calculé d'après le même tarif que celui sur les professions artistiques ou scientifiques et les emplois élevés. C'est également un impôt progressif et classifié qui comporte 97 taux différents et des minima d'imposition, variables suivant les professions. Il n'y a plus de minimum au-dessus de 147 marks, pour 7.350 marks de traitement. A partir de ce chiffre, la taxe s'augmente, par tranches, d'une imposition représentant 2 0/0 de l'accroissement du revenu.

Les intérêts, rentes, dividendes et apanages sont également frappés, par classes, suivant une progression, comportant 79 droits différents. Cette progression s'arrête elle-même à 6.075 marks de revenus, pour se transformer ensuite, mais en conservant toujours la forme classifiée, en un impôt proportionnel à 2 1/2 0/0 du surplus.

Jusqu'ici, les six sortes de contributions, que nous avons énumérées, se rattachent bien au type de l'Einkommensteuer classifié, avec cette différence que ce n'est pas sur son revenu global que le redevable est frappé, mais en raison des diverses sources de ses revenus, et cela, à un taux et avec une progressivité variables pour chacune d'elles.

La septième taxe mecklembourgeoise a de grandes affinités, au contraire, avec le Klassensteuer ordinaire. Elle s'applique, par des droits fixes et gradués, dont le plus élevé ne dépasse pas 9 marks, au produit des emplois modestes et peu rémunérés.

la patente.

Sur les transports, par bateaux, d'après le nombre de voyageurs et de marchandises.

Sur une série d'exploitations agricoles : 1 0/0 ou 1 mark par tête de bétail.

Sur les bourreaux : 27 marks, et leurs aides : 6 marks.

L'économie de cette législation valait la peine d'être notée. Elle apparaît vraiment comme une tentative intéressante, faite pour s'approprier les avantages attachés à deux régimes différents : le système anglais et la loi prussienne. Elle s'est efforcée de rechercher et d'atteindre « le revenu vrai ». C'est sous l'empire des mêmes préoccupations que M. Cail-iaux, dans le projet d'impôt sur le revenu, qu'il a déposé, en 1907, sur le bureau du Parlement, a préconisé un système, tendant à combiner également les avantages de l'impôt réel et de l'impôt personnel.

Remarquons, en terminant, que dans son évolution et dans ses tendances, le régime des duchés de Mecklembourg est resté fidèle aux principes essentiels des institutions fiscales de l'Allemagne. Il a entendu seulement demander à l'impôt réel la diversité de ses tarifs, s'efforçant par là, sans méconnaître les traditions locales, d'apporter plus d'équité, dans la répartition des charges publiques entre les redevables.

§ 2. — Impôt gradué en raison du revenu de chaque contribuable.

Le type d'impôt, figurant sous cette division, est celui dont la physionomie ressemble le plus à l'Einkommensteuer prussien de 1891. A cet égard, il est intéressant à connaître. Il a été appliqué par les deux Etats de Saxe-Meiningen et de Saxe-Weimar-Eisenach.

En ce qui concerne d'abord les bases d'imposition, les lois des deux Etats font les mêmes distinctions que la plupart des autres législations allemandes. Le mode de calcul du revenu imposable ne comporte aucune disposition spéciale, sauf en Saxe-Weimar-Eisenach, et pour le revenu foncier seulement.

Dans ce cas particulier, le revenu imposable comprend le revenu net de l'exploitation agricole, et, en outre, la valeur de l'activité personnelle du propriétaire (art. 49, Loi de 1883). Le simple énoncé de cette prescription légale suffit à révéler toutes les difficultés, auxquelles donne lieu son application. La loi emploie, à dessein, des termes vagues, car, dans son esprit, l'activité personnelle du propriétaire, qui cultive son champ, ne réside pas seulement dans le travail manuel, qu'aurait pu fournir à sa place un journalier. Cette activité est faite encore du soin constant, qu'il apporte à ses cultures, des occasions qu'il recherche, à toute heure, pour écouler ses produits, de mille choses enfin, dont l'appréciation, en argent, est forcément arbitraire. En vérité de telles règles ne sont pas pratiquement applicables. Aussi, à l'exemple d'autres dispositions de la loi prussienne, ne sont-elles pas observées et suivies en fait.

Si nous examinons maintenant les tarifs d'imposition, admis, dans ces deux pays, nous voyons qu'il existe, entre eux, une première différence, aujourd'hui disparue. La loi de 1883, en Saxe-Weimar-Eisenach, établissait uniquement un tarif proportionnel ; la Saxe-Meiningen, consacrait, au contraire, le principe de la progression. La divergence, du reste, ne persista pas longtemps. Un an après que fut promulguée la loi prussienne de 1891, et sous l'influence de son exemple, la principauté de Saxe-Weimar-Eisenach se rallia à son tour à la doctrine de la progressivité.

Nous nous bornerons donc à comparer les deux tarifs progressifs ; ils sont loin de reposer sur des bases identiques. D'abord la progressivité cesse en Saxe-Meiningen, à 33.000 marks de revenus, alors qu'elle ne s'arrête qu'à 70.000 marks en Saxe Eisenach.

La marche de l'impôt n'est donc pas la même dans l'un et

l'autre pays. La différence est rendue encore plus sensible par ce fait que le minimum d'imposition, établi à 600 marks en Saxe-Meiningen, n'est pas admis en Saxe-Eisenach, où tous les revenus, au-dessous de 490 marks, doivent acquitter une taxe au taux de 0,8 0/0.

En outre, la raison de la progression est régulièrement de 0,1 0/0 en Saxe-Meiningen jusqu'à 2.500 marks, et est ralentie à 0,05 0/0, entre 2.500 et 6.000 marks, pour devenir presque insensible, entre 6.000 et 33.000 marks, avec 0,01 0/0 d'augmentation, par classe, pour un taux qui va de 3 0/0 à 4 0/0. Par ce détail, il est facile de voir que le législateur n'a pas pris soin de ménager les fortunes moyennes, puisqu'il les frappe d'une progression exactement dix fois plus forte que celle appliquée aux gros revenus.

L'Einkommensteuer de Saxe-Eisenach, au contraire, opère une dégression, dont profitent les revenus entre 1.000 et 15.000 marks et, plus particulièrement, les revenus de 3.000 à 7.000 marks. La progression reprend ensuite, mais presque aussi lentement qu'en Saxe-Meiningen. Elle s'arrête enfin au chiffre de 70.000 marks de revenus, au-dessus duquel l'impôt devient proportionnel, au taux de 3,8 0/0, tandis qu'à Meiningen la taxe proportionnelle s'élève à 4 0/0, à partir des revenus de 33.000 marks. La condition des contribuables de Meiningen est donc, en général, moins favorable que celle des contribuables de Saxe-Eisenach.

Quant aux exemptions, il n'en est aucune, à titre de minimum d'existence, en Saxe-Eisenach. Le bénéfice du minimum d'existence existe en principe, en Saxe-Meiningen, sauf pour les non-résidents, et les charges de famille ne motivent là qu'une simple atténuation du montant de la cote.

Un des traits caractéristiques et essentiels de ces deux types d'impôts est de porter sur le revenu global, ce qui les dis-

tingue absolument des impôts de classes, appliqués partout ailleurs, en Allemagne, au moment de leur apparition.

§ 3. — Impôt classifié à progression par paliers.

Cette forme d'imposition a une particularité remarquable. Chaque tranche de revenus paye le tarif qui lui est partiellement afférent. C'est le système employé dans le canton de Bâle-Ville : il permet de maintenir toujours le taux réel, très inférieur au taux légal, mais, à mesure que les revenus augmentent, l'écart devient si minime, que « la théorie seule obtient satisfaction » (1), qui prétend que la progression par paliers n'aboutit jamais à la spoliation complète.

La loi du 7 mars 1881, pour la ville de Hambourg, emploie ce procédé fiscal, avec une progression, particulièrement rigoureuse, jusqu'à 10.000 marks de revenus. A ce chiffre, en effet, la progressivité va en décroissant, car toute tranche de revenus supérieure à 10.000 marks est imposée à raison de 3,5 0/0. Ce taux se trouve quelque peu relevé par une surtaxe créée en 1893, et qui augmente de 20 0/0 la contribution entre 10.000 et 20.000 marks, et de 25 0/0 au-dessus de 20.000 (2). Que si la dureté d'un tel système ne produit pas tous les effets du « rouleau compresseur », si elle ménage, entre chaque classe du tarif, les transitions trop brusques, elle n'en frappe pas moins, à l'excès, les fortunes moyennes. Prenons l'exemple d'un revenu de 8.000 marks ; il acquittera un impôt de 201 marks soit 2 1/2 0/0, se décomposant ainsi :

(1) Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 251.

(2) Le taux de l'impôt pour 20.000 marks est alors 4.25 0/0 au lieu de 3.50 0/0 et pour 30.000 de 4.37 0/0 au lieu de 3.5 0/0.

Pour les 1.000 premiers marks (taxe fixe) . . .	6 marks
— 1.000 suivants (à 1 0/0)	10 —
— 1.500 — (à 2 0/0)	30 —
— 1.500 — (à 3 0/0)	45 —
— 2.000 — (à 4 0/0)	80 —
— 1.000 — (à 5 0/0)	50 —
8.000 (2 1/2 0/0)	201 —

Au contraire un revenu de 4.000 marks paiera seulement 61 marks, c'est-à-dire une taxe 3 fois 1/2 moins élevée, pour une fortune moitié moindre.

Cette comparaison suffit à montrer la rigueur de la progression.

Une fiscalité, aussi âpre, serait peut-être moins sujette à critiques, si elle avait exonéré de ses atteintes les revenus du travail, se bornant à frapper les produits de la fortune acquise.

Mais tel n'est pas le cas à Hambourg. L'impôt sur le revenu s'applique à l'ensemble des ressources du contribuable, quelles qu'en soient les origines, et le montant en est déterminé d'après les données d'un tarif unique.

La loi hambourgeoise énumère cependant, avec une grande exactitude, presque avec minutie, les différentes sources de revenus. Pour chacune, elle indique le mode d'évaluation qui est applicable, ainsi que les déductions à effectuer. Ces déductions sont à peu près les mêmes que dans les autres législations, mais elles ne sont pas opérées sur les ressources que le contribuable tire de l'étranger.

Une disposition particulière vise également les étrangers, en résidence à Hambourg, ceux du moins qui y séjournent depuis six mois. Lorsqu'ils ne sont pas sujets de l'Empire, les étrangers sont soumis à une taxe de 3 1/2 0/0, calculée sur leurs revenus ou, à leur choix, sur l'ensemble de leurs dépenses de consommation.

Les ressources, constituant le minimum d'existence et exonérées, comme telles, de l'application de l'impôt, sont fixées au chiffre de 600 marks de revenu, pour les trois villes de la Hans. Là, aussi, les charges de famille sont prises en considération et les contribuables, sur lesquels elles pèsent, bénéficient d'une certaine atténuation de leur cote ; quant aux exemptions permanentes, elles sont concédées, principalement, aux professeurs et aux congréganistes.

En résumé, la législation hambourgeoise a institué le plus rigoureux de tous les impôts sur le revenu, que nous ayons rencontrés jusqu'ici. L'application, qu'elle a faite du système de la progression par tranches, conduit à des conséquences, que nous avons signalées à dessein, et qui suffisent, à elles seules, à en montrer l'impitoyable dureté.

II. — ASSIETTE DE L'IMPÔT.

Envisagées, au point de vue de l'établissement de l'assiette, les diverses législations, que nous étudions, se distinguent, entre elles, suivant qu'elles exigent la déclaration du contribuable ou qu'elles pratiquent la taxation d'office. Un fait remarquable se dégage, tout d'abord, d'une observation d'ensemble sur l'évolution historique, accomplie en cette matière. Ce fait, c'est que l'exemple de la Prusse n'a pas été suivi, en général, sur ce point, par les Etats secondaires. On n'a pas oublié à quelles résistances s'étaient heurtés les partisans de la déclaration obligatoire, au sein du Landtag prussien, et comment leurs projets furent longtemps écartés. Il fallut une expérience prolongée de la taxation arbitraire pour amener un revirement dans les idées des législateurs et de l'opinion publique. La lutte devait se poursuivre, dans ces conditions, jusqu'en 1891.

Hors de Prusse, les résistances furent moins grandes. Qua-

torze des Etats secondaires de l'Allemagne édictèrent la déclaration dans leurs lois, sauf à la limiter à certaines sources de revenus ou à la rendre obligatoire, seulement au-dessus d'un certain chiffre. Quant aux cinq autres, ils préférèrent s'en tenir au système prussien. Cette solution était à peu près, pour eux, dépourvue d'intérêt, 1/10 au plus des contribuables se trouvant soumis à l'Einkommensteuer.

Nous exposerons, d'abord, le régime de la taxation d'office dans ces cinq derniers Etats, en montrant les perfectionnements, notamment au point de vue des questions contentieuses, qui lui ont été successivement apportés et qui marquent un progrès sur la législation prussienne de 1851 et de 1873.

§ 1. — Taxation d'office (1).

Dans les pays où l'obligation de la déclaration n'existe pas, l'inscription et le classement des contribuables offrent de grandes analogies. Voyons en quoi les méthodes suivies, pour arriver au même résultat, peuvent se confondre et par quelles différences de détail elles se distinguent.

A la base, nous rencontrons partout une commission d'évaluation, qui a son siège à la commune, dont les membres sont élus pour une durée assez courte (1 an ou 3 ans). Moitié des commissaires sont pris parmi les membres du conseil municipal, moitié parmi les contribuables de la circonscription. Il existe des causes nombreuses d'inéligibilité ; les femmes, par exemple, les faillis, les domestiques ou les assistés ne peuvent être nommés.

Sont également inéligibles les fonctionnaires des finances et l'instituteur. Toutes ces causes d'exclusion, motivées par

(1) Lippe-Detmold, Saxe-Altenbourg, Saxe-Cobourg, Saxe-Gotha et Waldeck.

des considérations diverses, se conçoivent à merveille. Le législateur a voulu, en écartant notamment les fonctionnaires de la commission, soustraire l'assemblée à l'influence du pouvoir. Le gouvernement a conservé, néanmoins, des moyens d'action considérables sur l'esprit des commissaires, le choix du président lui ayant été réservé. Le président, en effet, est toujours un délégué du ministre et ses fonctions ne se bornent pas, comme en Prusse, à diriger les travaux de la commission. Il est chargé de réunir, sur l'état-matrice, toutes les indications qu'il a pu recueillir sur les contribuables. Dans ce travail de préparation, il est armé de pouvoirs étendus. C'est ainsi que, dans la principauté de Waldeck, les propriétaires des maisons louées sont tenus de lui déclarer le nombre ainsi que le nom de leurs locataires, et que tout contribuable doit, à sa demande, lui fournir sur sa fortune, les renseignements qu'il juge nécessaires. Les pouvoirs d'investigation du président de la commission sont donc sans limites.

Pour accomplir ce travail de préparation, de nombreux auxiliaires sont indispensables au président ; il les trouve, en général dans la personne du maire, ou même chez les simples particuliers, qui lui servent d'indicateurs. A la vérité, la tâche est essentiellement gratuite, mais elle est favorisée, dans son accomplissement, par la curiosité des commerçants qui, mise en éveil par l'intérêt, a l'occasion d'y trouver fréquemment des renseignements plus ou moins précieux ou utiles, sur l'état des affaires de leurs concurrents ou sur la composition de leur clientèle.

Son enquête terminée, le président en communique les résultats à la commission d'évaluation qui applique alors aux contribuables, soit l'impôt de classes, soit l'impôt sur le revenu. Si des hésitations se produisent et si la commission estime ne pas pouvoir se prononcer, en connaissance de cause,

elle a le droit de demander aux administrations publiques de se livrer aux recherches nécessaires en vue de l'éclairer. Elle est fondée à se faire représenter les contrats, les liquidations et partages de successions, échues aux contribuables, de même que les registres et actes hypothécaires, constatant les charges de leurs propriétés. Elle peut même, quand elle le juge à propos, citer le « chef de maison » dont il lui faut déterminer le revenu et l'obliger à une véritable déclaration. Ce dernier est dans l'obligation, sous peine d'amendes sévères, de se rendre aux fins de la citation et toute omission de sa part, dans l'indication de ses revenus, lui fait perdre le droit de recourir contre la décision des commissaires (1). La loi contraint ainsi, indirectement, les contribuables à tenir, de leurs affaires, une comptabilité minutieuse.

Les évaluations, une fois achevées, sont immédiatement soumises aux imposés, qui peuvent se pourvoir en révision par une demande, dont l'effet n'est pas suspensif. Dans tous les cas, les évaluations de la commission sont arrêtées pour un an et l'assujetti reçoit avis du montant de sa cotisation. Que si, en cours d'année, le revenu du contribuable vient à être réduit, n'est-il pas équitable de lui tenir compte de cette diminution de ressources ? Le dégrèvement complet n'est accordé qu'en suite d'une perte totale de revenus, et seulement à partir du terme, non encore échu, de la contribution. Une modération peut être admise, en cas de perte partielle, mais à la condition, pour le contribuable, de justifier que ses revenus sont diminués d'un tiers au moins. A l'inverse, toute personne, imposée ou non, dont les revenus se sont élevés par le fait d'un héritage, par exemple, et qui, de ce chef, est sou-

(1) En outre si les inexactitudes commises avaient pour but d'atténuer le montant de sa cote, il serait infligé au contribuable une amende égale au quadruple de l'impôt dissimulé.

mise à l'application ou à une augmentation de l'impôt, est tenue, au cours même de l'année, et un mois, à partir de l'événement ayant amélioré sa situation, de déclarer le chiffre d'accroissement de ses ressources.

Que conclure de cet exposé ? Sinon que la taxation, dite d'office, est impuissante, à elle seule, à fixer le montant des cotes. Elle est dans la fréquente nécessité de recourir aux explications des redevables, pour arriver à connaître l'importance de leurs revenus, et pour être tenue au courant des modifications survenues dans leur état de fortune.

En ce qui concerne les voies de recours, ouvertes à l'assujetti, contre les décisions qui lui font grief, nous savons qu'il a le droit de contester son classement devant la commission d'évaluation elle-même. Ce serait là un moyen souvent illusoire de se faire rendre justice, s'il était unique. Il a donc fallu, pour assurer l'efficacité des recours, instituer un ou deux degrés d'appel. Sauf à Waldeck, on a partout créé des commissions portant le nom de commissions de progravation ou de réclamation. Ces assemblées statuent au fond, en dernier ressort. Quant aux questions de forme, le jugement en est réservé au ministre des finances qui devient seul compétent, à cet égard. Les commissions ont leur siège à la présidence du cercle, ou, comme en Saxe-Gotha, à la capitale du pays. Elles peuvent exiger des requérants la production de toutes les pièces nécessaires à l'instruction : livres de commerce, contrats et baux par exemple. Elles sont en droit de déférer le serment aux contribuables, dont la cote sera maintenue, s'ils refusent de le prêter. A Waldeck, le directeur des finances est le seul juge d'appel. Mais on ne recourt pas à lui impunément. Si le réclamant succombe dans ses prétentions, il est passible, à raison de la témérité de son appel, d'un droit supplémentaire. Les statistiques, assez incomplètes, de l'Etat de Waldeck, ne

nous disent pas si la menace de cette pénalité a eu pour effet de raréfier beaucoup le nombre des recours.

En résumé, dans tous les Etats, dont nous venons de parler, le système de taxation d'office est plus sérieusement organisé qu'il ne l'était, en Prusse, avant 1891. Nulle part, les taxateurs ne s'en tiennent aux seuls signes extérieurs de la richesse ; partout ils entendent se baser sur des réalités. Pour arriver à connaître exactement les ressources du contribuable, ils sont souvent obligés d'employer des procédés d'inquisition, plus ou moins vexatoires, de se livrer à de véritables enquêtes de police. Si toutes ces mesures restent inefficaces, ils s'adressent alors directement à l'assujetti et lui demandent une véritable déclaration.

Ainsi, la porte est ouverte à tous les inconvénients, que la taxation d'office avait pour objet de prévenir. On scrute tous les détails de la vie privée des citoyens. Dans l'intérêt du fisc, on les questionne sur l'état de leurs affaires ; on contrôle leurs dires, à l'aide de renseignements puisés dans leurs livres, ou dans les témoignages de ceux qui les entourent. Rien n'échappe à la curiosité des commissaires, si bien qu'on se demande en quoi le régime de la taxation d'office, compris de cette façon, offre plus d'avantages aux contribuables que le système de la déclaration obligatoire et contrôlée. Cette vérité fut enfin saisie. A l'heure actuelle, presque toutes les législations ont fait de la déclaration obligatoire la base servant d'assiette à l'impôt. Encore une fois, l'exemple de la Prusse a été suivi, sur ce point, par les autres Etats de l'Allemagne.

§ 2. — Déclaration obligatoire (1).

Réglémentée par des lois, qui s'échelonnent le long d'une

(1) Mecklembourg-Schwerin, Mecklembourg-Strelitz, Reuss-Greiz,

période de douze années, de 1880 à 1892, la déclaration avait été, en fait, pratiquée bien auparavant par les quatorze autres États secondaires de l'Allemagne. Tous, du reste, ne l'ont pas exigée avec la même rigueur. Au point de vue des analogies de son application, ils peuvent être répartis en trois groupes :

1° Les États où la déclaration est obligatoire pour tous les contribuables, même les moins fortunés ;

2° Ceux dans lesquels la loi édicte l'obligation de la déclaration, à partir d'un certain chiffre de revenus ;

3° Ceux, enfin, qui n'exigent la déclaration que pour certaines sources de revenus ou de la part de certaines personnes seulement.

Nous n'entrerons pas ici dans le détail de ce mode de taxation. Le moment d'examiner les questions qu'il soulève, dans les différents systèmes de son application, se présentera naturellement, quand nous aurons abordé l'étude de la procédure, relative à la déclaration, dans la loi prussienne de 1891. En général, dans tous les pays où la déclaration du contribuable constitue la base des opérations de l'assiette, on procède de la manière suivante : le corps municipal, représenté par le maire, met en demeure le contribuable de produire sa déclaration dans un certain délai, et il lui fournit habituellement un formulaire imprimé, semblable à celui que nous reproduisons plus loin pour la Prusse (1).

Mais là ne se borne jamais l'intervention du maire. La commission, chargée de vérifier les assertions de l'assujetti et de prononcer sur son classement, doit pouvoir agir, en con-

Reuss-Schleiz, Lubeck, Hambourg, Brême, Saxe-Meiningen, Saxe-Gotha, Saxe-Weimar-Eisenach, Anhalt, Oldenbourg, Schwarzbourg-Rudelstadt, Schwarzbourg-Sondershausen.

(1) V. annexes.

naissance de cause : il appartient au magistrat municipal, investi du rôle d'enquêteur, de réunir, pour l'éclairer, tous les renseignements possibles sur la situation du contribuable. A cet effet, il s'adressera aux chefs de maisons de commerce, aux directeurs de banques, aux administrations publiques ou aux diverses sociétés ; tous devront lui fournir les indications les plus complètes et les plus étendues. Au vu du résultat de ses investigations, rapproché des déclarations, le maire dresse un état-matrice de tous les redevables, qu'il soumet à la commission d'évaluation, chargée d'opérer pour la commune ou même parfois pour un groupe de communes. Le mode de nomination de cette commission diffère, quelque peu, de celui des commissions, établies dans les pays, où fonctionne la taxation d'office. Plus n'est besoin, aux contribuables, pour sauvegarder leurs droits, d'avoir des représentants parmi les commissaires, puisqu'ils sont nécessairement appelés à fournir, par leurs déclarations, l'élément essentiel de la taxation. Dans ces conditions, tous les membres de la commission communale sont désignés par le conseil et non élus par les contribuables. Quant au président, c'est toujours le même personnage, un fonctionnaire des finances. Il représente le ministre, au sein de la commission, et est spécialement chargé de défendre les intérêts du Trésor. Pour lui faciliter l'accomplissement de sa tâche, la loi lui confère des pouvoirs, soit en ce qui concerne la direction des travaux de la commission, soit en ce qui regarde les enquêtes personnelles auxquelles il peut se livrer. Enfin, les enquêtes une fois terminées, à l'aide des éléments fournis par le contribuable, le maire ou le président, la commission est appelée à statuer. Elle évalue le revenu du contribuable et prononce la taxe.

Dans certains pays cependant, la fixation définitive du re-

venu n'appartient pas à la commission locale. Il en est ainsi dans les deux principautés de Reuss, où cette fixation est réservée à la commission supérieure permanente. En Schwarzbouurg-Rudelstadt et Sondershausen, elle appartient à la commission de district ; à Brême, à la députation de l'impôt et à Hambourg, à des commissions de révision. A la différence de ce qui se passe dans les pays à taxation d'office, les estimations ne sont pas communiquées à l'assujetti, avant la publication des rôles.

Le contribuable, convaincu d'avoir fait une déclaration inexacte, est passible de peines très sévères. Toute tentative de dissimulation entraîne contre lui une amende qui varie du double du montant de l'impôt, applicable au revenu dissimulé (Brême), à vingt fois du montant des droits frustrés (Lübeck). D'autres législations se contentent de la peine du décuple (Hambourg) (1). Mais ce ne sont pas seulement les inexactitudes volontaires ou présumées telles, qui sont réprimées. L'omission de déclaration est encore frappée d'une amende, qui s'élève jusqu'à 100 marks, en Anhalt, ou qui, à Schwarzbouurg-Sondershausen par exemple, est égale à 25 0/0 du montant de la cote établie d'office.

Les mesures, relatives aux impositions supplémentaires et aux dégrèvements, en cours d'année, ne changent pas avec le mode d'établissement de l'assiette. Ce que nous en avons dit pour les pays à taxation d'office, s'applique également aux pays où la déclaration est exigée. Quant aux voies de recours, elles sont, en général, identiques et les commissions de réclamations, instituées partout, pour connaître des appels, statuent définitivement et en dernier ressort. Une exception

(1) Mecklembourg : 3 fois ; Oldenbourg : 8 fois ; Reuss et Schwarzbouurg-Sondershausen : de 4 à 10 fois ; Saxe-Meiningen et Schwarzbouurg-Rudelstadt : 4 fois, etc.

est faite à cette règle par les deux villes hanséatiques de Brême et de Hambourg, où les arrêtés des commissions de réclamations peuvent être attaquées devant la « députation de l'impôt en entier ». Toutefois, ce moyen de recours extraordinaire doit être employé par le redevable, dans un délai très court (huit jours). Quant à la faculté d'en appeler pour vice de forme, ou pour inexacte application de la loi, elle n'existe qu'en Schwarzbourg-Sondershausen. Les assujettis portent leurs réclamations, non pas devant le ministre des finances seul, comme en Saxe-Cobourg-Gotha, mais devant « le ministère en entier ».

a) *Déclaration obligatoire pour tous les contribuables.* — Ces règles générales dégagées, notons que les pays, qui font de la déclaration une obligation pour tous les contribuables, sont au nombre de sept : les deux Mecklembourg, les deux principautés de Reuss, le duché de Saxe-Meiningen, Hambourg et Lübeck. Aucune particularité n'est à relever, concernant l'organisation de l'assiette, dans ces différents pays ; seuls, le nombre des commissaires et la durée de leurs pouvoirs varient d'un État à l'autre. Mais partout, ces pouvoirs sont identiques et le rôle de la commission reste le même.

La proportion des citoyens, soumis à la déclaration, diffère, cependant, par l'effet d'une disposition étrangère à l'assiette. Cette disposition vise le chiffre de revenus, fixé pour minimum d'existence, lequel, nous le savons, est loin d'être le même pour tous les États ; il est de 15 marks seulement en Reuss-Greiz, de 150 dans les Mecklembourg, de 650 en Reuss-Schleiz et de 600 en Saxe-Meiningen, à Hambourg et à Lübeck. Or, cette diversité de situation entraîne des conséquences évidentes. Il en résulte un rapport très différent, dans les pays dont nous parlons, entre le chiffre total de la population

et celui des assujettis à l'impôt. Il n'existe pas, d'ailleurs, de données statistiques assez sûres pour nous permettre d'établir, à ce point de vue, des comparaisons entre ces États.

b) *Déclaration obligatoire pour les contribuables possédant un certain revenu.* — Cinq autres pays ont institué le principe de la déclaration pour les seuls revenus excédant un chiffre donné. Ce chiffre est très variable suivant les pays. En Schwarzbourg-Sondershausen, il est de 1.200 marks, de 1.500 marks en Oldenbourg, de 2.000 marks à Anhalt et de 3.000 marks à Schwarzbourg-Rudelsstadt. A Brême, les contribuables, appartenant aux classes les plus riches, sont seuls soumis à la déclaration et encore pas d'une manière absolument obligatoire, puisque l'omission de déclaration n'est sanctionnée par aucune pénalité. La pratique, toutefois, a pris, dans cette ville, un détour ingénieux pour contraindre à la déclaration ceux qui prétendraient s'y soustraire. L'évaluation du chiffre des revenus des non-déclarants est, en effet, majorée d'année en année, en vue de la détermination de l'impôt, jusqu'à ce que les assujettis aient produit la déclaration prescrite. On est certain, de cette manière, d'arriver à taxer suffisamment le contribuable, qui finira bien par se soumettre aux obligations de la loi, lorsque les évaluations du fisc auront dépassé le chiffre vrai de ses revenus.

c) *Déclaration obligatoire pour certains contribuables ou pour certaines sources de revenus seulement.* — Enfin deux lois, celle de Saxe-Gotha, qui pratique, d'une manière générale, la taxation d'office et celle de Saxe-Weimar-Eisenach, font de la déclaration un emploi des plus restreints. Elles ne l'exigent que pour certains revenus de capitaux (capitaux industriels en Saxe-Gotha), ou pour certaines sources de reve-

nus (revenus mobiliers en Saxe-Weimar). L'obligation se trouve de la sorte considérablement réduite, en tant du moins qu'elle a pour effet d'exiger une démarche spontanée, car le contribuable, ainsi que nous l'avons indiqué, est très souvent appelé devant les commissions d'évaluation et ne peut refuser les indications qu'elles lui demandent.

Un troisième pays réduit la déclaration obligatoire à une seule catégorie de personnes. En Schaumbourg-Lippe, seuls les chefs de maison sont tenus de certifier l'exactitude des déclarations fournies par leurs employés. Ils sont même, jusqu'à un certain point, responsables et peuvent, de ce chef, encourir une amende de 15 marks.

Telle est, indiquée dans ses traits essentiels, l'organisation de l'impôt sur le revenu dans les pays secondaires de l'Allemagne. Le mode de contribution usité, est partout semblable à celui de la Prusse, mais à l'époque où nous nous plaçons, les différences sont encore nombreuses. Elles portent sur deux points principaux. Certaines législations ont conservé, à la différence de la Prusse, un véritable impôt de classes, concurremment avec un système de taxation des revenus. Dans d'autres pays, la taxation d'office, si défectueusement organisée le plus souvent, a été remplacée par la déclaration obligatoire et contrôlée, qui ne devait apparaître, en Prusse, qu'avec la loi de 1891. Au fond, l'évolution avait été la même pour toutes les nations germaniques secondaires ; quelques-unes devancèrent la Prusse ; toutes subirent à certains égards, plus ou moins directement, l'influence de sa législation. En fut-il de même pour les grands Etats ?

B. — Législation des grands Etats de l'Allemagne.

L'influence prussienne paraît s'être exercée d'une façon

moins pénétrante sur la législation des cinq grands Etats de l'Empire. Seule, la Saxe royale a copié, avec quelque exactitude, l'Einkommensteuer classifié de 1873. Les autres nations, tant à cause de leur situation géographique que par suite de leur caractère national mieux marqué, ont conservé à leurs impôts une physionomie qui leur est propre. Toutefois deux traits communs s'y rencontrent. La taxe est déterminée d'après le chiffre réel du revenu et la progressivité limitée est partout admise. Quant aux différences, elles sont assez importantes pour que nous soyons dans la nécessité de passer successivement en revue les dispositions législatives, particulières à chaque Etat.

§ 1. — Saxe royale.

L'établissement de l'impôt général sur le revenu en Saxe, a suivi de près la réforme prussienne de 1873. La loi saxonne, qui supprimait les vieilles contributions de 1844 (1), fut promulguée le 22 décembre 1874. Une refonte de cette loi eut lieu en 1878 (2) et le régime, alors institué, fonctionnait encore au moment de la réforme de Miquel (3).

L'Einkommensteuer a pour but de frapper l'ensemble du revenu des contribuables, mais le revenu net. Pour pouvoir en établir le montant, quatre sources de recettes sont prévues par la loi, absolument semblables à celles que visaient les autres législations allemandes. Les déductions opérées sont également les mêmes ; elles s'appliquent aux frais d'acquisition ou d'entretien du capital. Mais les revenus

(1) Schoksteuer, Quatembersteuer, Anisgrundsteuer et Rauchsteuer.

(2) Loi du 2 juillet 1878.

(3) Depuis il a subi seulement quelques modifications, par la loi du 10 mars 1894.

variables ne sont pas calculés d'après une moyenne ; ils sont fixés au chiffre de l'année précédente. Une particularité intéressante est à signaler, qui différencie la loi saxonne de la législation de la Prusse et des autres pays allemands. En Saxe, la cote n'était pas établie par famille ; les femmes mariées et les enfants, ayant des revenus propres, étaient personnellement assujettis.

L'impôt était, en outre, progressif et classifié. Le minimum du revenu imposable était fixé à 301 marks. La première classe payait une taxe équivalente à 0,167 0/0 du revenu ; la seconde, comprenant les revenus de 400 à 500 marks, acquittait un impôt de 1 marck, soit 0,25 0/0. Puis, jusqu'à la 53^e classe, la progression s'accroissait très rapidement. Elle était principalement obtenue par un écart variable, entre les limites du revenu imposable dans chaque classe. L'écart, par exemple, entre la 20^e et la 21^e catégorie, se traduisait par une augmentation, dans le taux de l'impôt, de 0,43 0/0, chiffre très supérieur à la raison apparente de la progression. De plus, le taux de 3 0/0 était atteint dès la 20^e classe, ce qui contribuait à rendre l'impôt plus rigoureux pour les petits revenus. C'est du reste à cette limite que s'arrêtait la progression. Selon les propres termes de la loi saxonne, article 12, pour les autres classes, l'impôt s'élève à 3 0/0 du revenu initial. La proportionnalité était de la sorte établie, à partir d'un chiffre de revenus très faible, 5.400 marks. Mais elle ne s'appliquait pas, avec une rigueur absolue, au-dessus de ce chiffre. L'écart, entre le revenu initial de chaque classe, augmentait tous les 10.000 marks de revenus environ jusqu'à 80.000 marks ; il en résultait une dégression très lente, favorable aux revenus élevés.

Les exemptions et les modérations d'impôt ne présentaient, en Saxe, aucun caractère particulier ; rappelons simplement

que le minimum d'existence était de 300 marks (1); quant aux charges de famille, il en était tenu compte par un déclassement de 3 degrés au maximum, et pour les revenus inférieurs à 3.300 marks (2).

Les opérations de l'assiette étaient confiées aux mêmes organes que nous avons rencontrés ailleurs. Les autorités municipales, dirigées par les inspecteurs des finances, établissent les listes de cadastration, d'après les renseignements qu'elles ont pu recueillir et d'après les déclarations des contribuables. Mais ces dernières ne sont obligatoires qu'à partir de 1.600 marks de revenus ; elles doivent être détaillées et sont vérifiées par l'inspecteur des finances du district, qui « rassemble sur la nature des propriétés, de la fortune, de l'industrie et des autres sources de revenus des contribuables, tous les renseignements susceptibles d'être obtenus, sans entrer trop minutieusement dans le détail des fortunes (art. 41) ».

Cette dernière prescription est à retenir, car elle est presque unique dans la législation allemande.

Les évaluations, effectuées par la commission, ne sont soumises au contribuable, que lorsque le ministre a arrêté le « cadastre ». La commission des réclamations peut être appelée à statuer, mais alors elle juge sans appel, sauf pour vices de procédure. — L'impôt sur le revenu, en Saxe royale, ne présente pas, en réalité, de caractères bien particuliers. Il ressemble au type général le plus usité en Allemagne : la capitation graduée d'après le revenu.

§ 2. — Hesse.

La législation du Grand-Duché de Hesse impose les revenus, au moyen de deux contributions directes distinctes : un Ein-

(1) Ce chiffre a été porté à 400 marks, en 1894.

(2) Cette limite a été élevée à 5.800 marks en 1894 également.

kommensteuer, proprement dit, et un impôt sur les rentes de capitaux (Kapitalrentensteuer). Il réalise ainsi le système, préconisé par M. de Bismarck, en 1883, et qu'il n'avait pas réussi à faire adopter par la Prusse.

L'impôt sur le revenu hessois date du 21 juin 1869. Il fut légèrement modifié le 8 juillet 1884, quelques jours avant l'introduction de l'impôt sur les rentes de capitaux. Il est général et se superpose aux autres contributions directes (1). Son organisation ne présente avec les autres législations, que des différences de détail, concernant, notamment, les déductions que la loi saxonne admet plus facilement dans le calcul du revenu imposable. Son taux est progressif et limité par un tarif proportionnel.

Il y a lieu de distinguer, en Hesse, deux classes de contribuables. Par cela, le régime présente quelque analogie avec le système prussien de 1873. Ainsi les contribuables de la deuxième catégorie (de 500 marks à 2.600 marks) correspondent d'autant mieux aux assujettis du Klassensteuer, que leur répartition a lieu, d'office, entre ses 10 degrés. Mais ce qui fait, l'originalité de l'Einkommensteuer de Hesse, c'est la méthode par laquelle est obtenue la progression. La loi, en effet, ne fixe pas directement la taxe, ni le taux applicable à chaque catégorie : elle se contente d'établir un revenu matriciel, fixe, pour chaque classe, faisant varier ainsi la somme de revenus réels, libre d'impôts. Ce revenu est imposé par l'application d'un coefficient, voté tous les trois ans, et qui évolue actuellement dans les environs de 16 0/0. On détermine, de cette sorte, un tarif progressif jusqu'à un certain chiffre, lequel tarif ne tarde pas, par une lente dégression, à devenir proportionnel à 2.7 0/0 environ. Mais la fixation d'un coefficient ne

(1) Outre le Kapitalrentensteuer, les impôts directs comprennent encore le Grundsteuer et le Gewerbesteuer.

présente pas moins de dangers, que la détermination annuelle du nombre de termes à acquitter. Elle en présente même plus. Le procédé apparaît à la masse comme plus compliqué et il est moins facile de se rendre immédiatement compte de l'augmentation créée par un relèvement de coefficient.

Une autre particularité de l'Einkommensteuer hessois est de ne pas exiger la déclaration spontanée du revenu. Cependant les chefs de famille, les directeurs d'entreprises commerciales ou industrielles imposables sont tenus de remplir un formulaire écrit qui leur est adressé : c'est un moyen indirect d'obtenir la déclaration. On supprime la spontanéité, mais on garde l'obligation.

Les formalités varient, suivant les catégories de contribuables, mais les organes du fonctionnement de l'impôt sont les mêmes. Ils résident dans une commission qui ne siège pas toujours au même endroit et n'a pas des pouvoirs d'une durée égale. Enfin la commission d'évaluation (pour les revenus supérieurs à 2.600 marks) est présidée par le commissaire des impôts, et est entièrement composée de membres élus parmi les contribuables de la première catégorie. Elle procède comme les commissions des autres pays, mais « sans inquisition vexatoire ». Ces derniers mots soulignent assez la différence des idées qui existe entre les Etats du Sud et les Etats du Nord.

L'impôt sur les rentes de capitaux, établi en Hesse par la loi du 16 juillet 1884, est un impôt réel de superposition. Il frappe d'une manière spéciale, et sans préjudice de l'impôt sur le revenu global, toutes les valeurs mobilières productives d'intérêts. Le calcul du revenu imposable s'obtient ici par la déduction des charges qui grèvent le revenu brut. Le taux de l'impôt est le même que pour l'Einkommensteuer ; les catégories de revenus sont identiques, mais la détermina-

tion du revenu imposable est réalisée par le procédé de la déclaration. Des formules imprimées sont remises au contribuable qui est tenu de les remplir et de les adresser ensuite à la commission d'évaluation. Cette commission a une compétence qui s'étend aux deux types d'impôts. Pour l'un comme pour l'autre, d'ailleurs, les errements de la procédure se confondent.

Les imposés sont répartis, en deux catégories, par les commissaires qui peuvent les citer, s'il y a lieu, devant eux. S'ils ne se rendent pas à la convocation, ils sont déchus de leurs droits d'appel devant le Conseil d'Etat.

L'omission de la déclaration rend les non-déclarants passibles d'une amende de 100 marks ou du paiement d'une taxe additionnelle, égale à 8 fois le chiffre de l'impôt dissimulé.

Ainsi, l'application de la loi est assurée très efficacement par les autorités, chargées d'établir l'assiette de l'impôt sur le revenu. Elle est basée sur l'obligation de la déclaration, que la pratique avait déjà indirectement établie, en fait, pour l'Einkommensteuer.

§ 3. — Bavière.

Un régime fiscal, de date plus ancienne, est suivi en Bavière. Les lois du 4 juin 1848 et du 11 juillet 1850, qui remplacèrent le Familienschulzgeld de 1807, devenu en 1814, le Familiensteuer, créaient deux contributions parallèles, l'une générale sur les revenus de toutes espèces, l'autre spéciale sur les revenus de capitaux. En 1891, la loi de 1850 sur les Kapitalrenten, était encore en vigueur : l'Einkommensteuer, au contraire, avait été réorganisé, à la date du 19 mai 1881, sous forme d'impôt complémentaire.

Une particularité, à relever dans ce régime, a trait à l'évaluation du revenu imposable. On n'admettait pas de déduc-

tions pour le calcul des salaires, alors que des déductions étaient admises pour le calcul des bénéfices professionnels et des traitements. Bien plus, on tenait compte, pour déterminer les forces du revenu, des bénéfices venant s'ajouter aux salaires, tels que le logement, les vêtements et les vivres. En aucun cas, les charges de famille n'étaient prises en considération par le fisc, en vue d'une réduction quelconque du montant de la cote.

La première catégorie de contribuables comprend les salariés ; c'est une véritable capitation de classe. Quatre sortes de taxes lui sont afférentes, représentant la valeur d'une journée de travail, de 0,60 pf. à 1 m. 80.

Si le redevable est considéré comme devant avoir un revenu journalier supérieur, il est soumis au tarif de la deuxième catégorie, relatif aux bénéfices des professions libérales non patentées. Ce tarif est particulièrement dur, car il s'élève par une progression rapide jusqu'à 118 marks, pour un revenu de 12.000 marks seulement. Au-dessus de ce chiffre, l'impôt est de 1 0/0 sur chaque tranche d'élévation du revenu, de 1.800 marks.

La taxe de la 3^e catégorie, applicable aux traitements des fonctionnaires ou aux allocations, servies par l'Etat, établit une progression par paliers, suivant les taux de 0,33 0/0, 0,66 0/0 et 1 0/0. Au-dessus de 1.530 marks, l'impôt devient proportionnel à 1 0/0 du surplus. Grâce à ce système, la valeur des allocations et traitements de l'Etat était augmentée et les fonctionnaires arrivaient à payer des taxes très inférieures aux taxes correspondantes de la 2^e catégorie.

Si l'impôt est lourd en Bavière, les exemptions y sont nombreuses. Les plus intéressantes sont concédées au revenu du travail des mineurs de 18 ans, aux veuves et aux orphelins pensionnés, ainsi qu'aux assistés. Un minimum d'exis-

tence est établi à 400 marks, mais uniquement applicable aux salariés et sur leur demande expresse.

A la base des opérations de l'assiette, figure la déclaration. Elle est exigée, non seulement de tout contribuable, mais encore des propriétaires pour le montant des loyers, à eux payés par leurs locataires, des chefs d'industries, des banques, des maisons de commerce, pour le chiffre des gages ou des traitements qu'ils servent à leurs préposés. Les feuilles de déclaration, contrôlées par le maire, sont transmises au Rentamt qui les vérifie et les publie, avec la taxation, pour les revenus de la 1^{re} catégorie et pour ceux des 2^e et 3^e catégories, inférieurs à 2,050 marks.

Au-dessus de ce chiffre, des commissions d'impôt statuent sur les demandes de rectifications d'évaluation, formées par le Rentamt. Les commissaires, éligibles en partie, établissent définitivement les rôles et les mettent en recouvrement.

La marche de la procédure diffère peu, en réalité, de celle qui est généralement suivie. Le contentieux est aux mains d'une commission d'appel, qui offre cette particularité qu'elle est composée de membres, dont un certain nombre sont élus par les contribuables. La commission a des pouvoirs d'investigation considérables, et ses jugements sont souverains. Les erreurs seules de calcul, commises par le Rentamt, donnent ouverture à des redressements, que la Chambre des finances du cercle a compétence pour effectuer.

Comme dans le Grand-Duché de Hesse, les rentes, en Bavière, sont atteintes par un impôt spécial. Les moyens employés pour arriver à la détermination du revenu imposable n'ont rien de particulièrement original. Toutefois, la loi du 19 mai 1881 crée une présomption de rendement pour les profits d'opérations financières, à revenus non périodiques : sauf preuve contraire, ces profits sont présumés ressortir au

3 0/0 du capital, et sont, dès lors, calculés à ce taux, pour la perception de l'impôt. Notons enfin que les rentes dont le contribuable est personnellement débiteur, sont déduites du montant de celles dont il est créancier.

L'imposition comporte cinq degrés, avec progression de l'un à l'autre. Les revenus inférieurs à 100 marks payent 1 1/2 0/0 et ceux supérieurs à 1.000 marks, 3 1/2 0/0. Seuls les revenus inférieurs à 40 marks sont exempts d'impôt ; la loi prévoit, en outre, certaines dispenses personnelles ou inhérentes à des catégories de revenus, telles que les rentes des capitaux placés dans l'industrie, les lettres de change et les effets de commerce. Cette disposition montre clairement le souci qu'a pris le législateur de développer l'essor de l'industrie et du commerce du pays, en encourageant, par un traitement fiscal de faveur, les capitaux placés dans leurs entreprises.

Le mode d'assiette est identique à celui de l'Einkommensteuer et, par là, le régime bavarois rappelle les dispositions du système hessois. Mais les déclarations exigées sont uniquement personnelles. La fixation du montant des taxes est réservée à la commission de l'impôt, pour les revenus supérieurs à 2.050 marks, dans les 2^e et 3^e catégories. Enfin les listes de contribuables sont établies pour 2 ans, et toute modification de plus de 100 marks, dans le chiffre du revenu, entraîne une rectification de la taxe ; mais pour cet objet spécial, le Rentamt seul est compétent, sous la réserve du droit d'appel au profit des assujettis.

Le régime des impôts bavarois, analogue à celui de Hesse, fut assez mal accueilli et supporté par les populations. Ces dernières trouvaient trop incertaines les bases d'imposition, résultant du premier régime de 1856 ; les déclarations des contribuables étaient trop difficiles aussi à vérifier.

Le taux exagéré de l'impôt, dans la deuxième classe, fut la cause évidente de nombreuses dissimulations. Dans ces conditions, c'étaient les fonctionnaires qui, encore qu'ils fussent favorisés par un tarif atténué, devenaient les redevables les plus lourdement atteints, n'ayant pas la possibilité de soustraire une partie quelconque de leurs traitements, à l'action de l'impôt. On chercha à remédier à cet état de choses par la réforme de 1881. Mais le Landtag recula devant les dangers d'un impôt général unique sur les revenus et il se contenta d'augmenter les pouvoirs accordés aux commissions, à l'effet de vérifier les déclarations des contribuables. Les mesures prises par la loi n'aboutirent, en réalité, qu'à un échec. Après comme avant la réforme, la totalité du revenu imposable, dans les deux premières catégories, fut rarement atteinte.

§ 4. — Bade.

Le Grand-Duché de Bade, au cours du XIX^e siècle, a connu et expérimenté les types d'impôts les plus variés. De 1808 à 1884 furent appliqués, à Bade, trois systèmes successifs, tous à progression limitée, mais frappant tantôt les revenus mobiliers, tantôt le capital seul. La loi du 20 juin 1884 créa alors un impôt général sur le revenu, se superposant aux contributions foncières, à l'impôt des patentes et d'une taxe spéciale « sur les intérêts, rentes et dividendes capitalisés ». A l'inverse des deux législations précédentes, un impôt spécial ne frappe pas les revenus mobiliers ; ces derniers ne sont passibles une seconde fois de la taxe, que lorsqu'ils sont destinés à augmenter le capital primitif.

Pour arriver au revenu net imposable, des déductions sont à faire. Elles comprennent uniquement les frais d'entretien ou d'accroissement des revenus, à l'exclusion des dépenses ayant pour but d'augmenter le chiffre des fortunes. Cette

restriction, consacrée par l'article 3, paraît être sans grande application pratique. Les cas sont relativement rares, où l'on puisse affirmer que les frais de conservation du capital n'ont pas pour but l'entretien ou l'accroissement du revenu.

En outre, c'est le chef de famille qui est assujetti à l'impôt. Mais il devra faire figurer, dans la déclaration de ses ressources, les revenus des membres de sa famille, vivant avec lui, si le chiffre de ces revenus dépasse pour chacun d'eux 500 marks.

Le montant de l'impôt est déterminé par une échelle progressive de revenus matriciels. Ainsi, pour les revenus nets, compris entre 500 et 1.000 marks, une portion seule de ces revenus, variant du $\frac{1}{5}$ à $\frac{1}{4}$, est soumise à l'impôt. Dans les deux classes suivantes, la progression s'établit par tranches, comme à Hambourg. Entre 1.000 et 10.000 marks, par exemple, sur les 1.000 premiers marks de revenus, 250 marks seulement sont frappés. Sur les 1.000 marks suivants, par chaque centaine de marks, 50 marks sont imposés ; sur les 1.000 autres, 75 ; 100 marks enfin sur le surplus.

En ce qui concerne la troisième classe (10.000 à 30.000 m.), on se contente de déduire 1.000 marks sur les 10.000 de la première tranche ; le surplus du revenu est entièrement taxé. Au-dessus de 30.000 marks, l'impôt est dû sur la totalité des revenus.

Le revenu matriciel ainsi déterminé, la loi fixe, chaque année, le taux unique qui lui sera applicable : c'est le procédé adopté par la loi hessoise de 1884, loi contemporaine de celle que nous étudions en ce moment. Or, si nous supposons que le taux voté ressorte à 20/0, nous aurons une taxe de 170 marks, applicable à une fortune de 10.000 marks de revenus, 8.500 marks étant seuls imposés. Le taux net d'imposition est donc de 1,7 0/0. Ce taux ne s'élèvera qu'à 1,833 0/0 pour

30.000 marks ; au-dessus, la proportionnalité sera la règle. Outre la faiblesse du coefficient, en général adopté, les modérations d'impôt qui résultent du système, sont très appréciables pour les petits revenus. La base d'imposition est, à leur égard, d'autant plus atténuée que le revenu est plus faible.

La loi badoise a, de plus, cet avantage sur la loi du Grand Duché de Hesse, qu'elle ne représente pas le revenu matriciel et le coefficient par un chiffre conventionnel, mais bien par un taux connu dans la pratique. Cela rend plus facilement saisissable pour tous, la mesure des augmentations, résultant de l'accroissement du taux et garantit ainsi les contribuables contre le danger des élévations par trop excessives.

Les impositions sont établies, en principe, d'après la déclaration du contribuable, dont le revenu dépasse le minimum d'existence fixé à 500 marks. La déclaration est écrite et détaillée. Elle doit comprendre les sources diverses de revenus bruts et les déductions qui leur sont applicables. Les accroissements de revenus de plus de 25 0/0, nécessitent une nouvelle déclaration ; en toutes ces dispositions, la loi badoise ne diffère pas des législations qui exigent la déclaration. La commission d'évaluation prend des décisions et fixe le revenu matriciel de chaque redevable, soit au simple vu de sa déclaration, soit sur ses explications complémentaires, ou sur les expertises qu'elle fait pratiquer. Son rôle, dans le Grand-Duché de Bade, ne présente pas de caractère spécial. Par contre, les pénalités qu'encourent les assujettis, pour omission de déclaration, sont particulièrement dures. On considère qu'ils ont voulu frustrer l'Etat du montant total de leurs impôts ; aussi leur applique-t-on la même peine que pour les déclarations inexactes, soit huit fois le montant de l'imposition dissimulée. Dans le cas où le manquement ne serait pas intentionnel, l'amende peut s'élever à 300 marks.

Pour finir de caractériser le système badois, qui nous apparaissait comme un des impôts allemands les plus modérés et les mieux établis, notons que la perception de la contribution peut avoir lieu, dans certains cas, par le moyen du stoppage. Sur les traitements, pensions ou secours payés par l'Etat, des retenues seront ainsi opérées, équivalentes au montant de l'impôt. Ce système, pratiqué en Angleterre et en France dans une mesure très différente, il est vrai, est doublement avantageux. Il donne au gouvernement la certitude de la rentrée exacte et périodique d'une partie des impôts. Il décharge, d'autre part, les contribuables du soin d'acquitter, eux-mêmes, leurs taxes, entre les mains du percepteur.

§ 5. — Wurtemberg.

La loi en vigueur en 1891, dans le royaume de Wurtemberg, remontait au 19 septembre 1852. Elle avait été complétée et modifiée par de nombreux textes, dont le dernier en date était de 1890. Néanmoins la contexture primitive du système de l'impôt n'avait pas été détruite. Ce système conservait les traits essentiels de son organisation du début.

A l'inverse de la plupart des Einkommensteuern, l'impôt ne se superposait pas aux autres contributions. Il avait le caractère d'un impôt complémentaire « sur les revenus des capitaux, des rentes, des services et des fonctions » (1). Les revenus mobiliers qu'il's rapportait, étaient imposés, sans aucune déduction ; les intérêts des dettes elles-mêmes, contrairement à ce qui se faisait ailleurs, n'étaient pas déduites. Les fonctionnaires et employés, pour une partie seulement de leurs traitements, y étaient assujettis ; le revenu imposable pour eux, variait de 1/10 pour 850 marks à 8/10 pour 3.400 marks. Mais la pro-

(1) Steuer von Capital-Renten, Dienst-und Berufseinkommen.

gression s'élevait par paliers, de sorte que les traitements de la 4^e classe ne payaient pas l'impôt sur les 8/10 de 3.400 marks, mais sur un revenu matriciel de 1.177,80, soit un peu plus de 3/10 seulement. Au-dessus de ce chiffre, l'impôt était dû sur la totalité du surplus. La progression était donc toujours maintenue dans cette catégorie de revenus, bien qu'elle allât en s'affaiblissant, jusqu'à devenir insensible.

Il n'en était pas de même pour les deux premières catégories de revenus, comprenant les revenus légaux des membres de la maison royale et les revenus de capitaux mobiliers. Pour eux, la proportionnalité était rigoureuse, n'étant pas corrigée par la déduction d'un minimum d'existence.

La loi de 1852 ne fixait pas le taux de l'impôt, laissant à la loi de finances, votée tous les deux ans, le soin de le déterminer.

Lors de la réforme de Miquel, le taux se trouvait particulièrement élevé, par comparaison avec celui admis en général dans les autres pays allemands. Il était en effet de 4,40/0; il devait augmenter par la suite. Mais une telle situation s'explique par ce fait que l'impôt de 1852 n'était pas un impôt de superposition. Elle provoqua, cependant, une campagne de vives critiques; on lui faisait grief de ne pas tenir compte de la condition personnelle des assujettis.

La charge de l'impôt pesait sur tous les revenus mobiliers. Etaient seuls exemptés les revenus inférieurs à 500 marks, dont jouissaient les veuves, les mineurs ou les infirmes, de même que les traitements n'excédant pas le chiffre de 150 marks.

En ce qui concernait l'assiette, le contribuable était tenu de faire une déclaration du montant de ses ressources pour chacune des catégories taxées, et de fournir tous les renseignements nécessaires à l'appui de ses dires. Le contrôle des déclarations n'appartenait pas aux commissions locales;

l'administration des finances seule avait qualité pour se livrer, à cet égard, à des investigations et à des recherches. Le montant de la cotisation était déterminé par le service central des contributions (Zentralsteuerbehörde).

Si la loi présentait des lacunes importantes, au point de vue des opérations de l'assiette, ses dispositions étaient très complètes sur les questions relatives au calcul du revenu. L'article 6 indiquait, par exemple, à quels prix il fallait faire rentrer, dans le revenu imposable, les ressources en nature ou la jouissance gratuite de logements pour les fonctionnaires.

Une nomenclature longue et minutieuse était dressée, comprenant une série de produits agricoles variés, depuis les fruits à noyaux et les petits pois, jusqu'à la paille et au foin. A chacun de ces produits, la loi attribuait une valeur quelque peu supérieure à la moyenne, valeur dont le contribuable devait faire état dans sa déclaration. Ces prescriptions rencontrèrent, dans la pratique, d'irréductibles résistances.

Faut-il s'en étonner ? Assurément non. Nous verrons, bientôt, par l'exemple de la Prusse, combien il est difficile de faire comprendre au paysan que les fruits qu'il consomme sur sa récolte, ou que la maison qui l'abrite, représentent une partie de son revenu, susceptible d'être exprimée, en argent et passible de l'impôt.

Quoi qu'il en soit, malgré les retouches qu'il avait subies avant 1891, le système des impôts wurtembergeois présentait encore de nombreuses lacunes. Par surcroît, son application rencontrait très souvent d'insurmontables difficultés. Il ne devait pas tarder à être entièrement remanié.

Forcément étendu, cet exposé des diverses législations de l'impôt sur le revenu, en Allemagne, était indispensable pour éclairer l'étude qui va suivre.

Nous avons indiqué comment toutes ces législations se rapprochaient ou s'éloignaient, les unes des autres, par des traits communs ou divergents. Nous nous sommes efforcé de retrouver les traces de l'influence de la Prusse, dans leurs dispositions fiscales, et de montrer comment la législation prussienne avait fini par s'imposer souvent, comme modèle, dans la matière des impôts, aux autres Etats allemands.

Il nous reste maintenant à fixer les idées dont s'est inspirée la Prusse, pour édifier le monument de ses institutions fiscales, à préciser les principes, dont elle s'est servi, pour établir et pour perfectionner, jusque dans les moindres détails, l'œuvre de son nouvel Einkommensteuer. Nous verrons que si le ministre Miquel a su se conformer aux véritables nécessités de l'évolution des impôts prussiens, il n'a pas négligé, non plus, les exemples venus des pays voisins, exemples qui l'ont guidé dans l'élaboration d'utiles réformes. Il a su conserver ainsi, en ses grandes lignes, un régime fiscal qui avait fonctionné, pendant la durée d'un siècle presque entier, cherchant, avant tout, à améliorer le rendement des impôts. Avancant enfin, avec prudence, dans la voie des réformes, il a préparé à ces dernières un avenir durable. Ménageant les transitions et acclimatant, peu à peu, les contribuables à un ordre de choses nouveau, il a évité aux finances de son pays les très graves mécomptes, qu'entraîne toujours après lui, un trop brusque et trop radical changement dans les bases d'un impôt.

DEUXIÈME PARTIE

LOI DU 24 JUIN 1891

CHAPITRE PREMIER

PRÉPARATION DE LA LOI.

- § 1. — Plan de réformes du gouvernement. — Nécessités d'une réorganisation des finances communales et de l'impôt sur le revenu. — Discours du trône.
- § 2. — Discussion et vote de la loi de l'impôt sur le revenu. — Le Landtag. — L'opinion et la presse.

§ 1. — Plan de réformes du gouvernement.

Les réformes de 1891-1893 ont fait plus qu'améliorer l'institution de l'Einkommensteuer. Elle ont été, surtout, une refonte entière du système fiscal prussien. La réglementation de l'impôt sur le revenu a été alors complètement changée et le régime des finances communales, réorganisé sur des bases nouvelles.

Le régime de ces finances était formé d'un réseau fiscal des plus complexes. La Prusse s'était peu à peu élevée à la

hauteur d'un puissant Etat, au moyen d'agrandissements successifs de territoires. Les provinces qu'elle avait conquises et qu'elle s'était annexées, lui furent promptement soumises, au point de vue politique. Mais, habitées par des populations d'origines diverses, souvent très éloignées les unes des autres, elles conservèrent, pendant longtemps, leurs institutions locales.

Cependant, au *xix*^e siècle, la nation prussienne avait pris mieux conscience des besoins de son unité. Les provinces, autrefois séparées et sans lien, s'étaient progressivement rapprochées. Elles s'étaient mutuellement connues, par des rapports plus fréquents ; elles avaient fini par se rejoindre et, souvent, par se confondre. Le pouvoir central s'était fortifié, sous la direction habile des Hohenzollern : la nature des rapports, entre le gouvernement et les provinces, avait dû changer, sous l'influence de nécessités créées par ces modifications et par l'avènement d'un ordre de choses nouveau.

Malgré cela, l'ancienne organisation ne disparut pas immédiatement. Certes, la diversité des législations s'effaçait peu à peu. Mais elle persistait encore, très apparente, entre les provinces de l'Ouest et celles de l'Est, entre les villes et les communes rurales. Ces provinces, séparées par le Brandebourg, s'étaient développées, chacune isolément, et leurs institutions fiscales n'avaient pu se pénétrer, profondément encore, d'une influence réciproque. La distinction des villes et des communes, sous le rapport des taxes, datait de la féodalité. En étudiant l'évolution des impôts d'Etat, nous avons indiqué comment cette situation avait persisté, après la suppression des douanes locales. Maintenues d'abord dans 132 grandes villes, les accises furent, ensuite, conservées seulement à titre d'impôt communal.

Il était naturel que la transformation des finances locales,

suivit une marche analogue et que la séparation, si longtemps complète, des villes et des campagnes, laissât des traces dans la législation moderne. En 1891, des différences nombreuses existaient encore, entre les communes urbaines et les communes rurales.

Dans les villes de l'Ouest, on posait en principe que les dépenses ne doivent être à la charge des habitants, que dans le cas où les revenus communaux ne sont pas suffisants pour les couvrir (1). Les revenus des communes étaient souvent considérables, provenant de sources et même d'industries diverses. Il n'est pas rare, en effet, de rencontrer des villes, se livrant à l'exploitation des forêts ou des mines. Ce caractère de domanialité, n'est pas limité aux finances communales. A l'heure actuelle, l'exploitation des forêts entre pour une très grande part dans l'établissement du budget de l'Etat. Néanmoins, les charges urbaines augmentant et dépassant la limite du revenu des villes, il fallut régler le mode de leur répartition entre les habitants.

La loi du 30 mai 1820 créa des taxes additionnelles aux impôts d'Etat, au Klassensteuer, aussi bien qu'aux accises sur la mouture et l'abatage. Avec des règles un peu différentes, ce régime était analogue à celui de nos centimes additionnels.

En 1875, les taxes de mouture et d'abatage furent abandonnées aux villes, à la condition que leur perception serait autorisée par la loi ; sous cette forme, elles se maintinrent presque partout. En 1891, les finances urbaines étaient alimentées par trois sources différentes : les revenus domaniaux ; les impôts directs, additionnels à l'Einkommensteuer ; les impôts indirects, sous forme de taxes locales, sur le pain et la viande abattue. L'impôt foncier communal était, en ou-

(1) Sättdordnung, 19 nov. 1808.

tre, devenu un impôt réel : il frappait tous les propriétaires, domiciliés ou non dans la commune.

Dans les provinces de l'Est, le régime des villes était réglé par une loi du 30 mai 1853. La différence de ce régime, avec celui des centres urbains de l'Ouest, vient ce que les habitants de la banlieue payaient des impôts identiques à ceux de la ville elle-même. Ces contributions étaient formées de taxes spéciales et en addition aux impôts d'Etat. Mais, il fallait une autorisation administrative, pour pouvoir modifier la nature et le quantum de ces redevances qui, dans tous les cas, ne devaient pouvoir dépasser les 500/0 du principal. Encore que les règles générales de l'établissement des impôts urbains ne fussent pas différentes, entre les diverses provinces, dès le milieu du xix^e siècle, il n'en existait pas moins, en ce qui concernait ces impôts, une très grande diversité d'application, causée par la latitude donnée aux villes, à cet égard.

Les finances des communes rurales et des villes étaient réglemētées, depuis 1820, par les mêmes principes, en ce qui regardait du moins les impôts directs. Mais les charges, que l'Einkommensteuer classifié faisait peser sur les campagnes, étaient moins lourdes que les taxes locales. Aussi, lorsqu'on prépara la réforme de 1891, et qu'on eut décidé de commencer par faire voler l'impôt sur le revenu, se préoccupa-t on de remanier provisoirement les finances communales. La loi du 3 juillet 1891 intervint alors, en vue de répondre aux besoins les plus pressants. Elle édicta que les impôts personnels de la commune frapperaient seuls les personnes qui y étaient domiciliées et que la contribution réelle foncière ne s'appliquerait qu'aux propriétés situées sur le territoire communal. Quant à l'impôt sur le revenu, il ne pourrait être perçu autrement que sous la forme d'une taxe additionnelle à l'impôt d'Etat. Ce régime devait être temporaire. Il avait l'avantage

de donner au législateur le moyen de pouvoir attendre et de pouvoir apprécier les résultats qui sortiraient de l'application du nouvel Einkommensteuer, avant d'entrer, plus avant, dans la voie de la réforme par l'unification et la simplification des contributions communales.

Une réorganisation définitive s'imposait donc. Les grandes lignes du système des impôts communaux, que nous venons d'indiquer sommairement, ne se détachaient pas, en fait, avec la netteté que notre exposé pourrait peut-être faire supposer. Elles se confondaient dans une obscurité, tenant à la confusion des textes de loi, et à la diversité des taxes. C'est ce qu'indiquait M. Miquel, dans le mémoire, qu'il présenta au Landtag, le 12 novembre 1892. Son plan était depuis longtemps arrêté, et il l'avait dressé déjà, lorsque, le 20 mars 1890, il succéda à M. de Caprivi. Le but qu'il poursuivit, avec une remarquable persévérance, était d'arriver à répartir le produit des divers impôts entre l'Empire, l'État et la commune.

Au premier, il abandonnait le produit des contributions indirectes ; au second, celui de l'impôt personnel ; aux villes, enfin, les ressources tirées des impôts réels.

L'impôt personnel, pensait-il, est celui qui convient le mieux à l'État, et cela pour deux motifs ; l'un, purement théorique, l'autre, tiré d'un ordre de choses pratique. L'État, en effet, est un « groupement politique » ; sa mission est générale et, sans qu'il soit besoin de définir la nature de son rôle, son action s'étend à tous ceux qui habitent le territoire. On peut dire, en un certain sens, que tous doivent contribuer personnellement aux charges publiques.

Que si, cependant, les citoyens sont également intéressés au maintien de l'ordre, par exemple, chacun d'eux n'est pas en situation de pouvoir participer, dans la même proportion, aux

charges que ce maintien nécessite. C'est l'importance du revenu qui donnera, pour chaque redevable, la mesure de « ses forces contributives » et deviendra la base de calcul propre à fixer le montant de ses impositions.

Telle est la justification théorique du système. Pratiquement, l'impôt personnel d'Etat possède également de sérieux avantages. La contribution réelle pour être équitable, doit tenir compte de la valeur actuelle de l'objet qu'elle frappe. Or, l'Etat sera difficilement à même d'apprécier, à tout instant, quelle est cette valeur, notamment pour les propriétés foncières. La révision du cadastre est une opération toujours coûteuse et difficile, en tous cas très longue à accomplir ; pour être de quelque utilité dans la péréquation de l'impôt, elle devrait être faite à des intervalles très rapprochés. Contraindre l'Etat à de telles dépenses, serait compromettre, dans une très large mesure, le rendement de l'impôt. La commune, au contraire, à cause de l'exiguïté de son territoire et de son administration, peut, sans s'exposer à des frais onéreux, arriver à la connaissance des changements et des fluctuations dans la valeur des terrains. L'application de l'impôt foncier sera donc plus facile pour elle que pour l'Etat.

Au surplus, la commune est un « groupement familial », et les dépenses ne profitent pas également à tous ses membres ; il en est de nombreuses, parmi elles, qui ne procureront d'avantages matériels, qu'à certains contribuables : il est équitable de prendre ce fait en considération, pour la répartition des dépenses communes. L'impôt réel se prête mieux que tout autre à cet objet.

Ces raisons admises, la réforme s'imposait d'urgence, car le régime, pratiqué jusqu'alors, méconnaissait les règles que Miquel considérait comme essentielles. Les centimes additionnels des communes, au lieu d'être ajoutés aux impôts réels,

venaient en augmentation de l'impôt sur le revenu. Les charges communales n'étaient pas équitablement réparties entre ceux qui profitaient des dépenses. En outre, le mauvais rendement de l'Einkommensteuer classifié, qui se manifestait, principalement dans les campagnes et les communes rurales, contraignait ces dernières à augmenter le nombre de leurs centimes. On arrivait à ce résultat bizarre d'un impôt de répartition, prenant pour base l'application d'un impôt de quotité et s'élevant, parfois, beaucoup plus haut que la taxe principale.

Ces considérations, d'une incontestable valeur, conduisaient M. Miquel à des conclusions rigoureuses. Il était d'avis d'abandonner, aux communes, le produit des impôts réels et de réserver, à l'Etat, celui de l'impôt sur le revenu. Quant aux ressources, venues des contributions indirectes, qui avaient une productivité considérable et qui ne cessèrent de se développer avec l'accroissement des dépenses de l'empire, elles étaient définitivement réservées à ces dernières, sauf à faire retour, en partie à l'Etat, sous la forme des *Liberveisungen*.

Il ne suffisait pas de créer des modes d'affectations spéciales au produit de chaque impôt ; il importait encore d'élever leur puissance de rendement à la hauteur des charges qu'ils avaient désormais pour but de couvrir. Afin d'arriver à ce résultat, M. Miquel donnait à son projet les quatre objectifs suivants (1) :

1° Répartition plus équitable de l'impôt sur le revenu et de l'impôt industriel (*Gewerbesteuer*) ;

2° Application des excédents à des modérations ou à des suppressions de la double imposition sur la propriété foncière ou sur les exploitations industrielles ;

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1892, p. 667.

3° Réorganisation des impôts communaux et limitation de leur assiette aux seuls objets d'intérêt communal ;

4° Modification de l'impôt sur le revenu, en vue d'assurer un traitement différent aux revenus du capital et à ceux du travail.

Jamais, au cours du xix^e siècle, une tentative de cette importance n'avait été faite. Elle reposait sur la base de deux points essentiels : amélioration de l'impôt sur le revenu et unification des impôts communaux. On pouvait la poursuivre avec des chances sérieuses de succès, parce qu'elle ne modifiait pas le caractère essentiel des contributions prussiennes et parce qu'elle était appliquée à un moment où la situation budgétaire était des plus favorables.

Cette dernière considération n'est pas toujours tenue pour essentielle par les législateurs ; beaucoup de bons esprits soutiennent que les grandes réformes ne se produisent, que sous la pression d'un état de « finances avariées ». En fait, l'observation est souvent exacte. Théoriquement, elle est dangereuse et déprimante ; elle ne saurait être acceptée comme l'expression d'une théorie, dont l'application puisse être donnée pour but aux efforts du législateur. Combien n'est-il pas préférable, semble-t-il, de rechercher les améliorations, dont est susceptible un système fiscal, quand les excédents de recettes antérieurs, ne commandent pas des solutions hâtives, lorsqu'on a toute latitude pour mûrir les décisions et permettre d'en vérifier la valeur, avant de recourir aux applications définitives. En ces circonstances, le ministère prussien se montra d'une prudence extrême ; il craignait de voir se creuser un énorme déficit, au moment où serait mis en œuvre le nouveau régime des impôts. Devant ce redoutable inconnu, et pour pouvoir parer à ses dangers, il attendit une heure favorable à ses desseins. Surtout, il sut échelon-

ner, avec une grande habileté, le long de sa route, les nouveautés de la réforme. L'instrument principal de la fiscalité prussienne était l'Einkommensteuer. C'est par la révision de cette institution que Miquel commença son œuvre. Le discours du trône du 12 novembre 1890 annonça, en effet, comme devant être accomplie la première, la réforme de l'impôt sur le revenu. Le ministre indiquait très nettement sa résolution de n'entreprendre de changement, dans le système des finances communales et de ne créer d'impôt sur le capital, que lorsque les premiers résultats de la loi auraient été connus. Le projet qui allait être déposé, constituait l'élément essentiel de l'organisation nouvelle : il était prudent d'en assurer le bon fonctionnement, avant de pousser, plus avant, le travail des réformes. Mais le discours du trône ne se bornait pas à annoncer le dépôt du projet de loi, il en indiquait ainsi les grandes divisions :

1° Réunion du Klassensteuer et de l'Einkommensteuer en un seul impôt ;

2° Amélioration du tarif, réalisée par la diminution des intervalles qui séparaient les classes ;

3° Diminution du taux pour les revenus inférieurs à 9.500 marks ;

4° Allègement des classes moins aisées ;

5° Détermination plus équitable du revenu imposable ;

6° Création d'un système de fixation mieux approprié ;

7° Création d'une juridiction d'appel.

On voit par cette énumération que M. Miquel recherchait simplement, au début, la réalisation d'un meilleur système d'impôt. Il pouvait limiter, à cet objet, ses ambitions d'alors, grâce à l'existence de plus-values dans les recettes budgétaires. Il l'indique lui-même dans l'exposé des motifs : « D'abord il faut constater avec plaisir, qu'en l'état actuel de vos

finances, il n'est pas besoin d'augmenter les recettes de l'Etat. Le gouvernement considère comme très important ce fait, que les circonstances lui permettent, dans sa réforme, de ne viser qu'une répartition plus équitable, correspondant surtout mieux aux forces contributives de chacun. »

Nous aurons à examiner si le but a été atteint, aussi bien dans l'impôt d'Etat sur le revenu que dans l'impôt communal, et, si l'impôt complémentaire sur le capital a su frapper, dans une mesure équitable, la richesse acquise. Pour étudier les lois afférentes à ces trois types de taxes qu'on ne saurait séparer, quand on veut apprécier le régime des finances prussiennes, nous suivrons l'ordre chronologique. Les lois du 14 juillet 1893 ont pour bases, en effet, le système institué par la loi du 24 juin 1891.

§ 2. — Discussion et vote de la loi.

Le projet du ministre Miquel et les intentions que manifestait le discours du trône, furent accueillis avec faveur, en Prusse. La *Gazette de Frankfort*, en particulier, voyait dans le plan de réformes, soumises au Landtag, un but nouveau et fécond, un véritable aliment à son activité. « L'engourdissement dans lequel se trouve depuis longtemps le travail législatif va cesser, disait-elle. » En effet l'assemblée prussienne n'avait pas eu, depuis de longues années, des lois aussi importantes à examiner. Peu à peu, l'empire attirait à lui toutes les grandes réformes et les législateurs prussiens n'avaient guère plus qu'une tâche secondaire à remplir.

L'opinion publique, qui avait pris l'habitude de se désintéresser des travaux législatifs, se réveilla brusquement ; dès la première heure, son attention fut absorbée tout entière par un événement aussi considérable. On alla jusqu'à penser

et à dire, que l'arrivée de M. Miquel au pouvoir marquait une grande date dans l'histoire du pays.

Peut-être, était-ce donner au projet de loi, une portée excessive. M. Miquel lui-même déclarait qu'il n'entendait pas entreprendre, de suite, une « réforme radicale » du régime général des impôts. Il était trop avisé pour risquer par un excès de précipitation l'avenir de ses projets définitifs.

Avant de devenir le collaborateur de M. de Caprivi, le 20 mars 1890, le docteur Miquel avait rempli, comme la plupart des ministres prussiens, de hautes fonctions administratives. Mais, à l'inverse de ce qui se produisait d'habitude, il n'appartenait pas à l'administration centrale. Il avait été longtemps bourgmestre d'Osnabrück, puis de Frankfort-sur-le-Mein. Là, il avait vu de près le fonctionnement du régime fiscal. Président de droit des commissions d'évaluation, pour l'impôt d'Etat sur le revenu, il s'était facilement rendu compte de toutes les lacunes et de tous les dangers du système de la taxation directe. Premier magistrat municipal d'une grande ville, il avait été chargé de pourvoir à l'acquit de ses dépenses : les graves inconvénients, résultant des centimes additionnels, greffés sur un impôt de quotité, l'avaient nécessairement frappé. Les observations qu'il avait réunies, au cours sa carrière, sont le fond même des idées de son plan de réformes et des solutions qu'il a proposées.

L'opinion publique lui était entièrement favorable ; l'appui, si important en Prusse, des économistes ne lui manqua pas davantage. Depuis fort longtemps, de nombreux écrivains avaient signalé les mauvais résultats de la taxation d'office et du système indiciaire. Tous étaient d'accord pour réclamer l'application de la déclaration obligatoire. Sur la question des sanctions, des exagérations surgirent. Quelques personnes allèrent jusqu'à reprendre les propositions qui

avaient échoué en 1884 : le professeur Wagner demandait, à nouveau, la peine de l'emprisonnement pour les contribuables convaincus de dissimulation ou même d'inexactitude. D'autres disaient que « la liberté laissée au citoyen dans l'évaluation de son revenu constitue un danger pour l'Etat » (1). Des faits scandaleux et récents, ébruités par la presse, la relation de procès retentissants, formaient la documentation de ces dires. On avait vu, en effet, frappés par la justice, des membres de commissions d'évaluation qui s'étaient fait taxer, à peine, sur 1/3 de leurs revenus. Par ces exemples, on arrivait à conclure du particulier au général. Malgré les ardeurs de cette campagne malgré la tiédeur, la réserve, presque hostile, que les progressistes (2) opposaient à ses vues, M. Miquel réussit, sans trop d'efforts, à faire voter son projet.

La majorité du Parlement lui était acquise d'avance. Les conservateurs, qui eussent pu devenir les adversaires les plus dangereux du projet, demandaient tous, dans leur programme, la réforme de l'impôt. Le centre catholique avait cessé son opposition au gouvernement, depuis l'abolition du Kulturkampf. Il allait être son principal allié. Enfin, les nationaux libéraux se sont depuis longtemps prononcés en faveur de la réforme. Le groupe des progressistes reste seul hostile au ministre, avec MM. Richter et Rickert. Ces hommes d'Etat manifestaient une opposition assez vive au projet du gouvernement. Ils avaient combattu M. de Bismarck; ils vont prendre place aussi parmi les adversaires les plus acharnés du chancelier de Caprivi. Mais leur groupe avait numériquement trop peu d'importance pour que son action pût entraîner le rejet de la loi.

(1) Gustave Cohné.

(2) Notamment M. Richter et le Freissinige Zeitung.

A l'ouverture de la session, trois projets furent déposés sur le bureau de la Chambre, concernant l'Einkommensteuer, les successions et les patentes. De ces deux derniers projets nous ne parlerons pas. La réforme de l'impôt des patentes était une œuvre provisoire, destinée à fonctionner jusqu'au moment prochain où le produit en serait abandonné aux communes. Quant à l'impôt sur les successions, il avait pour but principal de frapper les transmissions en ligne directe ; il réalisait une idée, défendue par les nationaux libéraux, dont quelques membres faisaient partie du gouvernement nouveau. Cependant, la réforme qu'il préconisait ne fut pas votée, ou plutôt la loi ne lui donna pas la portée que le ministre avait escomptée.

Dès le lendemain de l'ouverture de la session, M. de Caprivi soutint, d'une manière assez générale, la nécessité de la réforme ; son discours ne renfermait pas d'autres indications que celles fournies par le discours du trône. Quelques jours après, le 20 novembre, la Chambre commença la discussion générale. Le ministre des finances parla le premier et il fit longuement la critique du régime des impôts d'avant 1891. Il ne se borna pas à passer en revue l'état fiscal de la Prusse ; il procéda à un travail de comparaison de cet Etat avec les institutions des autres pays allemands. Cette partie de son discours mérite d'être citée : « Dans les pays allemands, dit-il, nous rencontrons deux systèmes d'impôts. Dans le premier, en Bavière par exemple, le régime fiscal repose uniquement sur les impôts réels ; l'impôt sur le revenu que ce pays percevait n'est, à proprement parler, qu'un impôt complémentaire. Chez nous, au contraire, l'Einkommensteuer et le Klassensteuer sont à un tel point enracinés à côté de l'impôt foncier, que je suis d'avis de ne jamais augmenter ce dernier ; pour parvenir à ce but, nous voulons faire, de l'impôt sur le

revenu, le fondement de notre système fiscal... Faut-il supprimer immédiatement l'impôt foncier, ou tout en le laissant subsister, en diminuer le taux, pour faire taire les plaintes contre une double imposition ? Ce problème doit être résolu. Le gouvernement pense être d'accord avec le Landtag pour écarter l'impôt foncier des impôts d'Etat et le laisser uniquement percevoir comme impôt communal. »

L'orateur donne ensuite des explications rapides sur les principales dispositions de son projet. Il fait l'historique, que nous avons présenté déjà, du principe de la déclaration obligatoire. Il cite l'opinion du directeur général Kühne qui avait voulu la faire entrer dans le domaine de la législation.

Il se prononce avec une grande netteté, pour le système de la déclaration et indique l'exemple des autres Etats allemands, qui ont devancé la Prusse dans cette voie. Après avoir développé l'ordre des considérations pratiques et déduit les raisons tirées de l'histoire, il conclut sur cette question, par des motifs de sentiment, qui n'ajoutent aucune force à son raisonnement. « C'est une gêne, dira-t-on ? Le citoyen ne doit pas compter qu'avec lui-même ; il doit supporter des formalités pénibles quand cela est commandé par l'intérêt supérieur de l'Etat. Il doit remplir tous ses devoirs civiques, agréables ou non. » Pour un peu, le ministre aurait élevé la formalité de la déclaration, au niveau d'un devoir moral, et on devait s'attendre en l'écoutant, à voir tomber de ses lèvres, la glorification de l'impôt, « l'honorable obligation de participer aux dépenses » dont parlait Robespierre.

Il faut excuser M. Miquel des excès de ce lyrisme. Malgré ses graves défauts, malgré la difficulté, souvent insurmontable, pour l'assujetti, de calculer le montant de ses ressources, la déclaration obligatoire était une innovation devenue indispensable, du moment que l'on maintenait — et personne, à

cette époque, ne songeait à s'en écarter — le système de l'impôt global et personnel sur le revenu.

La déclaration était la pierre de touche de la réforme nouvelle. M. Miquel le sentait bien. Aussi n'insista-t-il, que très peu, sur les autres parties du projet. La fin de son discours fut consacrée à montrer les avantages qui résulteraient d'une répartition plus équitable des charges, par l'augmentation des droits de succession et par le dégrèvement des petites industries rurales.

Le ministre avait présumé justement que le véritable débat s'engagerait sur la question de la déclaration obligatoire. Le premier orateur qui monta à la tribune, après lui, fut M. Reichensperger, chef du centre catholique. Il ne se montra pas, en principe, hostile aux idées de la réforme, que son parti avait décidé de soutenir, mais il déclara ne pas pouvoir comprendre la nécessité de la déclaration. Très habilement, il s'attaqua aux raisons de l'ordre sentimental, que M. Miquel avait invoquées. « Le gouvernement, disait-il, croit que la déclaration obligatoire exercera une influence éducatrice heureuse sur la meilleure partie du peuple. Je ne suis pas de son avis, car je ne saurais oublier le mot du vieux bonhomme de la Hanse : dans les questions d'argent, la voix du sentiment cesse de se faire entendre. Cela est, à mon avis, encore beaucoup plus vrai lorsqu'il s'agit d'impôt. Je ne crois pas me tromper en affirmant que des centaines d'honnêtes gens, qui ne sauraient faire tort d'un pfennig à leur voisin, se frottent les mains de joie quand ils ont réussi à frauder l'Etat de 1.000 pfennigs et à faire, de la sorte, un tort indirect à leurs concitoyens. C'est parce que le législateur connaît cet état de choses, qu'il a recours, dans la déclaration obligatoire, au serment d'honneur. Le nombre des personnes condamnés pour faux serment, augmente, sans cesse (et l'orateur cite

de nombreuses statistiques). La nouvelle loi ne fera qu'accroître ce chiffre. » Il termina sa harangue en citant ce mot de Stuart Mill : « C'est un impôt sur les consciences et non sur le revenu. »

M. Reichensperger ne s'en tenait pas à des objections générales. Il entra dans le détail du projet et critiquait les inconvénients de la déclaration, dans la pratique ; nous aurons l'occasion de citer son opinion, quand nous examinerons les différentes parties de la loi. Les orateurs, qui prirent ensuite la parole ne développèrent pas des objections aussi sérieuses, contre le système proposé.

Le plus redoutable d'entre eux, M. Richter, dont le talent oratoire avait une influence souvent décisive sur l'esprit de la Chambre, s'en tint uniquement à de vagues critiques ; c'était une illusion, selon lui, que de croire aux dégrèvements qu'on promettait aux petits contribuables ; à son avis, l'impôt de quotité était un danger social. Depuis 20 ans, en effet, le leader du parti progressiste ne cessait de demander qu'on liât le gouvernement par la limitation du contingent. Il ne pouvait pas manquer une occasion, aussi propice, de revenir et d'insister sur le thème de son idée favorite. Il soutint donc que le « Contingirung » peut seul empêcher le gouvernement de « saigner le contribuable » ; ce sont les expressions mêmes, dont il se servit.

Il eût été facile de répondre à M. Richter par des faits et de lui rappeler à quelles inégalités, à quels abus avait conduit le régime du Klassensteuer, alors qu'il existait sous la forme d'un impôt de répartition.

Le ministre des finances répondit aux divers orateurs de l'opposition, par un discours qui clôtura la discussion générale et dans lequel il eut l'habileté de profiter des fautes de tactique commises par ses adversaires. Négligeant les criti-

ques trop précises de M. Reichensperger, il s'occupa uniquement de réfuter la thèse de M. Richter. Son discours ne nous révèle, du reste, aucun détail nouveau, aucune précision intéressante sur les diverses dispositions de la loi ; il se contente de redire ce qui avait été déjà l'objet de ses premières explications. L'impôt aura pour seul effet d'augmenter le poids des charges, incombant aux contribuables riches ; son rendement n'en sera pas changé. Si, par hasard, d'heureux excédents venaient à se produire, la loi en a réglé, avec soin et d'avance, le rigoureux emploi : ils serviront à alléger les charges des finances locales. M. Miquel terminait, enfin, en assurant la Chambre des bonnes intentions du gouvernement : « Il fait de son mieux pour améliorer le régime fiscal. Quant à M. Richter il n'a su proposer aucune réforme : il suit la tactique des socialistes qui critiquent les institutions sociales et les dépeignent sous les couleurs les plus sombres ; mais, lorsqu'on leur propose une amélioration qui ne satisfait pas bien les prétentions les plus extrêmes, ils répondent toujours non ! »

La discussion n'avait pas sérieusement menacé le projet et ses adversaires restaient peu nombreux. Allaient-ils, par une résistance plus âpre et plus dangereuse pour le gouvernement, montrer leurs forces, au sein de la commission ? Ils n'y pénétrèrent même pas. L'élection des commissaires eut lieu le 25 novembre et les membres élus étaient unanimement favorables à l'adoption de la loi. M. Richter, lui-même, malgré sa grande situation personnelle et l'influence prépondérante que son talent lui donnait au Landtag, ne parvint pas à s'en faire ouvrir les portes. Aussi le texte du gouvernement fut-il accepté presque intégralement et les travaux de la commission, rapidement clôturés.

Dès que le rapport fut rédigé, la discussion publique des articles commença. A la première séance, le 13 février 1891,

un débat assez étendu s'éleva sur les termes de l'article 1^{er}. Le gouvernement avait innové en proposant de taxer spécialement les sociétés. Au principe de cette taxation, il apportait des restrictions, sous la forme d'exemptions complètes, accordées notamment aux sociétés coopératives ne possédant pas de magasins publics. Le but de M. Miquel avait été de protéger ces sortes d'associations, recommandables à tant de points de vue. Malheureusement, leur développement menaçait les intérêts du petit commerce, partout où elles s'établissaient. Aussi la Chambre s'opposa-t-elle à ce qu'elles fussent toutes exonérées de l'impôt. Elle n'accorda d'exemption qu'aux coopératives qui ne faisaient pas le commerce avec les tiers. Pour ne pas être tenues de la taxe, les coopératives devaient donc restreindre le champ de leurs affaires et ne traiter qu'avec leurs membres seuls.

Le projet d'imposition des sociétés par actions fut aussi l'objet de quelques attaques ; mais ici le succès de l'opposition ne fut pas le même. A la vérité, lorsqu'on se place au point de vue des intérêts de l'actionnaire, l'on constate que celui-ci est frappé par deux impôts. L'un, en quelque sorte réel, a pour effet de diminuer sa part de bénéfices, dans l'exploitation ; l'autre, personnel, est prélevé sur son revenu global. C'était là une espèce de discrimination qui frappait, d'une manière plus intensive, les revenus mobiliers. Mais le gouvernement n'avait pas un tel but, et voici comment, sur cet objet, s'exprimait M. Miquel : « Le gouvernement croit répondre à une idée de justice répandue dans le peuple. On a parlé de double imposition : elle existe si on veut ; encore n'est-ce là qu'une question de dialectique. La forme sociale nous a paru être une source de bénéfices plus considérable ; aussi, nous a-t-il semblé nécessaire d'imposer les bénéfices nets des sociétés. Nous avons voulu pro-

téger le petit commerce et l'industrie modeste. Cependant, si on consulte le texte de la loi, on verra que les bénéfices nets de la société sont exempts d'impôts jusqu'à 3 1/2 0/0 du capital engagé : je crois affirmer que cette restriction est suffisante. Les capitalistes n'en seront pas alarmés et continueront à affluer vers les entreprises industrielles. » Ainsi, la principale raison donnée par le ministre à cette extension de l'impôt, était que l'Etat frappait aux portes où il était sûr de rencontrer les plus gros bénéfices ; c'était pour lui une question de nécessité fiscale, plus encore qu'une mesure de protection à accorder aux petites industries, une manière de s'assurer contre les dissimulations des capitalistes. En ne faisant porter l'impôt que sur la partie des revenus dépassant 3 1/2 0/0 du capital, il séparait nettement l'intérêt de l'argent placé, des bénéfices d'exploitation. En cela, il se montrait financier avisé.

Sur le paragraphe 2 de l'article 3, un débat très vif, d'un caractère purement politique, s'engagea. Il est permis de s'étonner de l'importance que prit, à ce moment, la discussion, au sein de l'assemblée et dans la presse. Il s'agissait d'exempter de l'impôt les familles de Hanovre, de Hesse et de Nassau. Les progressistes se montrèrent véhéments, et prononcèrent des discours enflammés. Ils rappelèrent les principes, inscrits dans la charte de 1852, l'égalité concédée à tous les citoyens prussiens. Avec d'ardents commentaires, ils donnèrent lecture des articles 4 et 101, insistant sur ce texte formel : « Aucune préférence ne peut être accordée en matière d'impôts. » La Chambre était assez désireuse de les suivre. Elle maintint cependant la cause d'exemption proposée, sur l'engagement pris par le gouvernement que la mesure serait seulement temporaire, qu'elle disparaîtrait, dès que les familles princières auraient reçu une indemnité. L'incident a peu

d'importance au point de vue fiscal ; néanmoins, il avait de l'intérêt, à d'autres égards, et par conséquent méritait d'être souligné, de quelques mots.

La discussion se poursuivit ensuite, sans entraîner de modifications au titre premier du projet. Sur la question du tarif seulement, un amendement fut déposé. Son auteur, M. Richter, aurait désiré qu'on dégrevât presque entièrement les nombreuses familles, dans les classes les plus modestes de la population. Il reprochait, à la commission, sa trop grande timidité qui lui empêchait d'accepter de réduire, de plus de 10 0/0, les charges des petits revenus. Il estimait que le tarif, proposé par lui, aurait assuré un rendement supérieur de 20 millions à celui du projet de loi.

Le commissaire du gouvernement, M. Wallach, était d'un avis opposé. Il soutint que l'amendement Richter aurait pour effet de creuser un déficit de 20 millions, dans l'évaluation du produit de l'impôt.

M. Miquel ajoutait que la proposition de M. Richter présentait le grave inconvénient de surcharger les riches, au delà de toute mesure équitable, sans que cette surcharge fût justifiée par une raison d'utilité sérieuse, puisque la loi tenait précisément compte du nombre d'enfants, pour la détermination du taux des taxes.

La Chambre fut convaincue par ces explications et repoussa l'amendement de M. Richter.

C'était le second échec subi par les adversaires du gouvernement. Sans doute l'opposition comprit alors qu'il lui était impossible de faire triompher ses vues, car elle abandonna le terrain de la lutte. L'article 24, édictant la déclaration obligatoire, fut adopté, sans résistance de sa part, avec la rédaction du gouvernement. Cette absence de toute contradiction sur une question qui, au cours des débats, en première lecture,

avait soulevé d'après critiques, est un fait qu'on ne peut s'expliquer que par le découragement, dans lequel étaient tombés les adversaires irréductibles de la loi.

Ces derniers couvriront à peine la retraite. M. Rickert et les progressistes prendront bien encore la parole contre le projet, mais sans grande conviction, et pour critiquer seulement le choix du président de la commission d'évaluation. M. Miquel réservait, à l'administration, la nomination du président et il indiquait que ce dernier ne serait autre que le Landrat. Ce fonctionnaire était, à son avis, l'homme le mieux placé pour connaître la situation réelle des contribuables, « à cause des rapports familiers qu'il entretient avec ses administrés ».

M. Rickert eût voulu, au contraire, un président électif qui, pensait-il, par son origine même, présenterait aux redevables des garanties plus grandes de modération. M. Windshort prit encore la parole sur cette question. D'un scepticisme complet, il déclara qu'il ne croyait pas plus à l'impartialité du Landrat, qu'à celle d'un président électif ; tous deux, disait-il, sont des hommes et, par cela même, fatalement enclins à être partiaux. La majorité de l'Assemblée se rallia, ici encore, aux vues du gouvernement.

La suite des débats ne présente plus d'intérêt. Dans son ensemble, la loi ne fut pas l'objet d'une discussion approfondie. On était d'accord sur sa nécessité. On avait hâte de substituer, à un régime condamné comme défectueux, le système nouveau qui apparaissait comme une œuvre homogène et mûrement étudiée. On s'abstint de critiquer le détail de ses diverses dispositions. La troisième lecture eut le caractère d'une pure formalité. Le Landtag vota définitivement le projet, qui fut accepté et voté également, en quelques séances et sans discussion, par la Chambre des Seigneurs.

CHAPITRE II

BASES D'IMPOSITION.

- I. — Personnes physiques — Leur revenu imposable : revenu des capitaux mobiliers. — Revenu des capitaux fonciers. — Revenus provenant du commerce et de l'industrie. — Revenus provenant d'occupations lucratives, traitements, pensions... etc. — Exemptions réelles. — Mode de calcul du revenu imposable. — Déductions permises sur le chiffre global du revenu.
- II. — Personnes morales. — Leur revenu imposable. — Règles spéciales pour les évaluations des revenus. — Déductions.

La loi de 1891 soumet, à l'impôt sur le revenu, deux catégories de contribuables : les personnes physiques ou réelles et les personnes morales. Une innovation était introduite, qui faisait considérer les sociétés comme ayant, vis-à-vis du fisc, une existence différente de celle de leurs membres : elles devaient personnellement l'impôt. Jusqu'alors les bénéfices réalisés, par les sociétés ou les associations coopératives, avaient été frappés, entre les mains des sociétaires seulement et parce qu'ils formaient, pour ces derniers, un élément de leur revenu global. A partir de la loi nouvelle, il en fut autrement, sauf exception, pour certaines formes de sociétés, qui furent dispensées de l'impôt.

Nous indiquerons les diverses règles, auxquelles ces sociétés étaient soumises, après avoir étudié la condition fiscale des personnes physiques.

I. — PERSONNES PHYSIQUES

Les dispositions de la loi du 24 juin 1891, concernant les personnes physiques, étaient très nombreuses. L'article 1^{er} divisait les imposables en trois catégories : les personnes de nationalité prussienne, les personnes non prussiennes mais sujettes d'un autre Etat de l'Empire, enfin les personnes étrangères.

En principe, tous les sujets prussiens sont soumis à l'impôt ; aucune restriction, relative à l'âge de l'assujetti, n'est formulée. Le texte nouveau supprime la limite de l'obligation, que les anciennes lois avaient fixée à quatorze et à seize ans.

Mais la taxe de l'Einkommensteuer, n'est généralement pas exigible des sujets prussiens qui sont domiciliés ou qui résident hors de Prusse. Aucune législation ne saurait frapper, d'un impôt personnel, un citoyen qui ne profite pas de l'avantage des services publics de son pays. C'est à ces idées que répondent les dispositions du n° 1 de l'article 1^{er} :

« Sont soumis à l'impôt sur le revenu :

« 1° Les personnes de nationalité prussienne, sauf :

« a) Celles qui n'ont pas de domicile en Prusse et qui habitent, ou résident, dans un autre Etat de l'Allemagne ;

« b) Celles qui, indépendamment de leur domicile en Prusse, ont une résidence de service dans un autre Etat de l'Allemagne, ou dans un pays de protectorat allemand.

« c) Celles qui n'ont pas de domicile en Prusse, et qui habitent, ou résident, depuis plus de deux ans à l'étranger. »

Toutes ces exemptions se rapportent à la même cause : Le national qui a rompu tous liens avec son pays ; en transportant ailleurs son domicile et sa résidence, ne doit plus, en principe, figurer dans la catégorie des redevables. Mais la règle

s'entend, d'une façon plus ou moins rigoureuse, suivant les cas de son application. Si le sujet prussien, n'ayant pas de domicile en Prusse, habite ou réside sur le territoire d'un Etat allemand, il cesse, par cela même, d'être assujetti à l'Einkommensteuer. La Prusse entend, en effet, favoriser l'émigration de ses nationaux, dans les divers pays de l'Allemagne ; elle les exonérera donc de charges fiscales, qu'ils subiront, du reste, selon toute vraisemblance, dans le lieu de leur résidence.

Une solution différente interviendra pour le national prussien qui a fixé sa résidence et son domicile ailleurs qu'en pays allemand. Il ne sera déchargé du paiement de l'impôt en Prusse, que lorsqu'on sera certain qu'il a définitivement transporté son domicile à l'étranger. Or, cette certitude n'existera, suivant une présomption légale, que deux années après son départ de Prusse. Au cours de ces deux années, il sera tenu d'acquitter l'impôt, dans son pays, comme s'il y avait conservé son domicile. Tant pis, si, à l'étranger, où il réside, il est soumis à l'application de taxes analogues !

L'exemption des sujets prussiens, domiciliés et résidant depuis plus de deux ans, à l'étranger, ne s'applique même pas d'une manière absolue ; les fonctionnaires de l'Empire et du Royaume, ayant à l'étranger, une résidence de service, ne peuvent s'en prévaloir, lorsqu'ils ne sont pas soumis à des contributions directes correspondantes, dans le pays qu'ils habitent. La loi n'a pas voulu accorder, aux agents diplomatiques, une immunité fiscale, qui aurait eu pour effet de les exonérer complètement du paiement des impôts directs ; ils doivent les acquitter en Prusse, s'ils n'en sont pas tenus, ailleurs.

Au principe, que tout sujet prussien est passible de l'impôt, s'il a un domicile en Prusse, l'article 1^{er} apporte une

dérogation. Les fonctionnaires, domiciliés dans le Royaume, mais ayant une résidence de service, dans un pays de protectorat allemand, sont exemptés de la taxe du revenu, en Prusse. On ne peut concevoir cette exemption que comme l'allocation d'un supplément de traitement, au profit de cette catégorie de redevables.

Les assujettis à l'Einkommensteuer, ne sont pas seulement sujets prussiens. Les étrangers en sont passibles également, dans de certaines conditions. A cet égard, la loi distingue des étrangers proprement dits, les nationaux des divers Etats de l'Allemagne.

Les Allemands qui résident en Prusse deviennent des contribuables prussiens, lorsqu'ils n'ont pas de domicile, soit dans l'Etat, dont ils sont les sujets, soit dans une autre partie de l'Empire. Le fisc prussien les tient pour ses redevables, lorsqu'il est certain qu'ils n'acquittent pas des taxes correspondantes, par suite du fait qu'ils y sont domiciliés, dans un autre Etat de l'Allemagne.

Quant aux étrangers, non allemands, la loi prussienne les traite avec une plus grande rigueur. S'ils ont un domicile en Prusse, alors même qu'ils résident à l'étranger, cela suffit pour qu'ils soient assujettis à l'Einkommensteuer. De même, on les soumet à l'impôt, lorsqu'ils résident, en Prusse, depuis plus d'une année, ou qu'ils y exploitent une industrie. Le fait qu'ils ont leur domicile hors de Prusse, n'est pas pris en considération pour les exempter des charges fiscales. Il importe peu, en effet, aux yeux du législateur prussien, que l'étranger, non allemand, soit tenu d'acquitter deux fois la taxe du revenu, et dans son propre pays et en Prusse.

La condition fiscale des étrangers n'est pas réglée partout en Allemagne de même manière. En Saxe, ils ne sont imposés que sur les revenus qu'ils gagnent ou touchent dans le

pays, lorsqu'ils y séjournent depuis plus d'un an, ou sur leurs revenus fonciers et industriels, quand ils n'y résident pas. En Hesse, toute personne « qui a une habitation pouvant être considérée comme une installation durable », est déclarée résidente par la loi et soumise à l'impôt. Le Grand-Duché de Bade établit une limitation semblable à celle de la Saxe pour les résidents étrangers, qui sont imposés sur le revenu seul qu'ils tirent de l'Empire d'Allemagne.

L'idée d'assujettir les étrangers a été partout admise ; de même a-t-il semblé nécessaire partout, de ne les assimiler complètement aux nationaux, que quand ils sont réellement et définitivement fixés dans le pays. Les applications peuvent différer : le principe reste le même.

La loi prussienne soumet à l'impôt, sans égard à la nationalité, au domicile ou à la résidence, toutes les personnes dont le revenu provient (art. 2) :

« 1^o De traitements, pensions et allocations temporaires payés par le Trésor prussien ;

2^o De propriétés foncières, sises en Prusse, et d'établissements industriels ou commerciaux exploités dans ce pays. »

Ces dispositions donnent, en quelque sorte, à l'impôt, un caractère de réalité, pour les catégories de revenus spécifiés. Il n'y avait aucun motif d'exonérer, de la taxe, les ressources qui sont produites par le sol ou par l'industrie du pays. Qu'importe que les propriétaires ou les exploitants soient de nationalité prussienne ou étrangère, qu'ils résident ou qu'ils ne résident pas sur le territoire de la Prusse.

Après avoir énuméré les différentes catégories de personnes physiques, il nous reste à indiquer les exemptions dont elles peuvent être l'objet. Ces causes d'exemptions sont au nombre de deux ; les unes tiennent à l'immunité diplomatique, les autres, à des privilèges de noblesse.

L'article 3 s'occupe d'abord de celles-ci. Sont exonérés :

1° Les membres de la maison royale et de la maison princière de Hohenzollern ;

2° Les membres de l'ancienne famille royale de Hanovre, de l'ancienne maison de Hesse et de l'ancienne maison ducale de Nassau.

Au sujet de ces dernières familles, rappelons que le ministre des finances avait déclaré au Landtag, au cours d'un vif débat, qu'il allait négocier avec elles, en vue d'arriver à la suppression du privilège ; c'est sur cette assurance que l'exemption fut votée.

Or l'article 3 de la loi nouvelle, du 19 juin 1906, reproduit textuellement la rédaction de 1891. Rien n'a donc été changé sur ce point, et sincères ou non, les promesses ministérielles n'ont pas été tenues.

Différent fut le sort du privilège, que la loi de 1891 avait eu soin d'indiquer, comme provisoire, dans son article 4. L'exemption d'impôt personnel ordinaire était accordée aux anciennes familles médiatisées, jusqu'au moment où par une loi spéciale, une indemnité leur aurait été allouée. Or, le montant de cette indemnité fut ultérieurement fixé, et l'article 4, de la loi de 1891 ne passa pas dans le texte de la loi de 1906. Sa disposition était, dès lors, abrogée.

La seconde catégorie d'exemptions visait les agents diplomatiques, les représentants des puissances étrangères, accrédités auprès de l'Empereur et Roi, les membres du Conseil fédéral et les fonctionnaires de leur suite. Cette clause d'immunité fiscale, applicable aux agents des États étrangers, est, pour ainsi dire, de style dans toutes les lois d'impôts. Dans le même ordre d'idées, signalons le paragraphe 4 de l'article 3, qui exonère d'une manière générale, de la charge de l'impôt, toutes les personnes ayant qualité pour être exemp-

tées d'après les règles du droit international, ou les conventions particulières.

REVENU IMPOSABLE DES PERSONNES PHYSIQUES.

En principe, « l'obligation de payer l'impôt commence à partir d'un revenu supérieur à 900 marks » (1).

Sous l'empire de la loi de 1873, les revenus de 420 marks n'acquittaient pas l'Einkommensteuer, mais ils payaient, du moins, la taxe de la première classe du Klassensteuer.

La limite inférieure du revenu imposable était donc considérablement exhaussée par la loi de 1891. Cette élévation du minimum d'imposition eut pour conséquence de faire passer le nombre des non imposés de 21.055.924, à 22.318.273, soit une suppression de 1.262.349 cotes. Grandes étaient, il est vrai, dans la législation précédente, les difficultés qu'avait soulevées, dans les premières classes, l'œuvre du recouvrement de l'impôt. Néanmoins, jamais dégrèvements aussi considérables n'avaient été accordés en Allemagne. Dans les villes Hanséatiques, comme dans le duché de Saxe-Meiningen, par exemple, les revenus étaient imposés à partir de 600 marks.

Les revenus de 900 marks étaient même singulièrement favorisés par la loi nouvelle, car ils acquittaient une taxe de 0,63 0/0 environ, au lieu d'une contribution égale à 1,33 0/0.

Quoi qu'il en soit, l'obligation de payer l'impôt commence à partir de ce chiffre. Elle porte sur l'ensemble du revenu, ou, en d'autres termes, sur « la totalité des produits annuels, en argent ou en valeurs, représentatifs d'espèces », produits tirés des différentes sources indiquées par la loi. A l'inverse des autres législations allemandes, la loi de 1891 ne se contente

(1) Art. 5, loi de 1891 ; art. 4, loi de 1906.

pas d'une simple énumération des catégories de revenus. Son texte précise très exactement en quoi elles consistent, et à l'aide de quel mode de calcul on en établira le montant.

La loi (art. 7) distingue quatre catégories de produits annuels applicables, en fait, aux personnes physiques seulement :

1° Les ressources tirées de capitaux (Kapitalvermögen).

2° Les revenus de biens fonciers, de baux et de locations, y compris la valeur locative du logement occupé par le propriétaire.

3° Les bénéfices tirés du commerce, de l'industrie et des mines.

4° Les profits provenant d'occupations lucratives et de droits à des prestations périodiques de toute nature, lorsque ces profits ne sont pas déjà frappés.

§ 1. — Revenu des capitaux mobiliers.

Ce sont « les intérêts, rentes et profits susceptibles d'être évalués en espèces ». Cette définition englobe, à la fois, les revenus et certains autres produits : les gains exceptionnels de toute sorte, réalisés par le moyen de capitaux mobiliers rentrent dans la catégorie dont nous parlons. Les conséquences de ce principe, plus compréhensif en Prusse que dans les autres législations, ont été en partie déduites par l'article 12 lui-même. Il mentionne spécialement, en effet, « les intérêts compris dans les créances non productives d'intérêt et dont le montant à rembourser est supérieur à celui qui a été avancé à l'origine ».

A s'en tenir à une telle règle, le contribuable devait comprendre, dans son revenu imposable, et en calculer exactement le montant, les intérêts d'une prime de remboursement, à

échéance plus ou moins éloignée. La prime escomptée représente effectivement une valeur déterminée, au moment où le fisc exerce ses droits. Cette valeur est représentative d'une somme d'argent, dont jouirait l'assujetti, s'il vendait la prime à cette époque. Or, la loi ne contraint pas le capitaliste à réaliser, par une vente, le montant de sa prime, mais elle lui demande d'évaluer le revenu de sa valeur pécuniaire.

Pour faire exactement une telle évaluation, le contribuable devrait calculer ce revenu, en tenant compte de ce que, chaque année, la valeur de la prime augmente, par suite du rapprochement de la date de son remboursement.

Ces mêmes principes sont applicables à la valeur des lots, mais ici, la valeur d'estimation est presque impossible et, dans tous les cas, négligeable, si l'on fait état des probabilités de sortie au tirage (1).

Littéralement interprété, le texte de l'article 12 exigeait des notions de calcul trop complètes, pour qu'elles aient pu être acquises par la généralité des redevables. Aussi la pratique a-t-elle dû intervenir et atténuer la rigueur des principes.

En fait, on se contente d'une évaluation approximative ; le montant de la prime, représentant des intérêts capitalisés, est divisé par le nombre des années comprises entre la date de l'origine de la créance et celle de son remboursement. Les chiffres du quotient expriment le montant de l'intérêt annuel de la prime. L'opération n'offre pas, dans tous les cas, au redevable, autant d'avantages que si le calcul était scrupuleusement établi. Mais les contrats, avec prime de remboursement, ne sont généralement pas de très longue durée, et sur une période de temps relativement courte, la différence d'intérêts

(1) L'Oberverwaltungsgericht a jugé aussi que la règle s'étendait aux bons du Trésor et aux traites, quand il ne s'agit pas d'une opération professionnelle (O. V. G. I. St., 1.231).

est presque insensible. Quel que soit, d'ailleurs, le mode de calcul, le contribuable, en cette matière, devra acquitter l'impôt sur des sommes qu'il n'a pas recouvrées et qu'il ne recouvrera peut-être jamais.

Remarquons enfin que la loi considère, comme éléments du revenu imposable, les « bénéfices réalisés par suite de ventes de valeurs, créances, rentes, etc... faites dans un but de spéculation ».

La prime de vente ne représente pas, il est vrai, des intérêts accumulés, comme la prime de remboursement ; elle constitue plutôt une augmentation de la valeur du capital.

Dans la plupart des cas cependant, le spéculateur considère comme des revenus, et les dépense comme tels, les bénéfices qu'il réalise par le jeu de ses achats et de ses ventes. L'impôt sur le revenu est donc en droit de les atteindre. Mais la distinction, entre les opérations de spéculation, dont le seul but est d'augmenter le revenu normal, et les ventes faites par un capitaliste prudent, au moment opportun, est difficile à établir. La difficulté est d'autant plus grande que la loi n'indique aucune règle pour la résoudre ; elle s'en rapporte à l'appréciation des taxateurs.

Le fait que les bénéfices, procurés par la spéculation, ont été capitalisés, ne leur fait pas perdre, aux yeux du législateur, le caractère de revenus. La loi ne veut pas connaître la nature de l'emploi, auquel le contribuable affecte ses ressources. Elle ne s'attache qu'au caractère de l'opération qui les a produites.

Sont encore rangés dans la classe des revenus de capitaux : « les intérêts de prêts et d'autres créances », sous la seule condition que leur existence soit juridiquement certaine, au commencement de l'année fiscale (1). En écrivant, dans son

(1) O. V. G. i. St., 306, 308.

texte, ces derniers mots : « et autres valeurs productives d'intérêts », la loi a posé une formule, dont la généralité embrasse indistinctement tous les revenus mobiliers, de quelque source qu'ils proviennent, quand bien même ces revenus n'auraient pas été nominativement désignés. L'ordonnance ministérielle du 25 juillet 1906, s'est contentée de quelques exemples, en indiquant (1) « les obligations publiques et privées, les hypothèques, les lettres de gage, les stipulations de rentes, de rentes viagères ou tout autre contrat semblable, sans qu'il y ait lieu de distinguer s'ils sont verbaux ou écrits ».

Enfin, le paragraphe 6 de l'article 12, s'occupe spécialement « des intérêts et dividendes, parts de bénéfices et autres produits des sociétés anonymes, sociétés de commandite par actions, associations ouvrières, sociétés de production et de consommation et sociétés tacites » (2). Cette longue énumération révèle, de la part du législateur, la préoccupation évidente de ne rien omettre, de signaler les formes les plus diverses et les plus rares d'intérêts mobiliers.

Pourquoi recourir alors à l'emploi d'une formule générale qui eût suffi, à elle seule, sans qu'il fût besoin de spécification de détails, pour faire comprendre la totalité des ressources, dans la composition du revenu imposable ? La loi a craint, sans doute, d'avoir été involontairement incomplète et elle a tenu à resserrer, davantage encore, les mailles du réseau fiscal, en résumant sa doctrine dans ces expressions : « en espèces qui proviennent de créances de toute nature ».

La généralité de la formule avait, cependant, quelque peu dépassé la pensée de la loi. Elle en a restreint la portée par le commentaire qu'elle a donné elle-même du mot, si vague,

(1) Ausführungsanweisung, article 8.

(2) Aucune distinction n'est faite entre les valeurs mobilières prussiennes et étrangères. Ausführungsanweisung, § 8.

de « profits ». Elle déclare que chez « les agriculteurs, industriels et commerçants, ces revenus mobiliers ne sont imposables que, lorsqu'ils ne doivent pas être comptés comme partie intégrante du chiffre des affaires, lors de l'estimation du revenu imposable des immeubles, des fermages et des exploitations commerciales et industrielles ».

Nous verrons sous l'article 14, que le revenu, produit par le capital engagé dans des opérations commerciales et industrielles, doit être considéré comme bénéfice tiré des affaires ; l'article 12, en vue d'éviter une double taxation sur les produits, se réfère donc à cette règle, lorsqu'il déclarait ne considérer, comme revenus mobiliers, que les intérêts du capital, placé par l'industriel ou le commerçant, en dehors de son exploitation.

Sauf cette dernière restriction, la loi prussienne attribue le caractère de revenus mobiliers, à toutes les ressources apparentes ou cachées, tirées des capitaux, ou de droits représentatifs de capitaux. Dans cette voie, elle va jusqu'à retenir comme revenus, un accroissement de capital et jusqu'à frapper, avant leur perception, des ressources futures.

§ 2₂ — Revenu des capitaux fonciers.

« Le revenu des propriétés foncières comprend les produits de l'ensemble des immeubles qui appartiennent en propre au contribuable ou dont il retire un revenu par suite de droits quels qu'ils soient. »

Il faut se garder ici d'une confusion : les droits qui sont visés sous cette rubrique, sont des droits réels et non des droits de créance. La jurisprudence est absolument fixée à cet égard. L'Oberverwaltungsgericht a rendu de nombreux arrêts, où il considère, comme rentrant seuls dans le revenu

foncier, les droits d'usufruit, de servitude, d'usage et d'habitation, ainsi que les redevances accessoires et les intérêts du fonds d'amortissement (1). Ces droits, en effet, sont intimement liés au sol. Ils se confondent avec lui et constituent même parfois — en cas d'habitation par exemple — le seul revenu dont il soit susceptible.

Les propriétés foncières peuvent être exploitées de façon différente, soit par le propriétaire, soit par un fermier. « Quand les immeubles sont affermés ou loués, dit la loi, on considère comme revenu, le fermage ou le loyer. » Les redevances du fermage ou du loyer constituent, en effet, le revenu foncier.

Le bail, dans les villes, tout au moins, ne réservera pas, en général, au propriétaire des droits de jouissance ou des servitudes accessoires. Il en sera autrement, dans les campagnes, où le bailleur, en louant sa maison, voudra souvent garder, pour lui, le droit aux fruits du jardin qui l'entoure. Il aura l'obligation alors d'estimer, en argent, le profit qu'il retire d'une telle réserve et sera tenu de l'ajouter au prix du loyer pour le faire rentrer dans le décompte de son revenu.

Rien de plus naturel, en vérité, lorsque les redevances constituent une portion appréciable des bénéfices du propriétaire. Il va de soi, par exemple, que si le bailleur se réserve le droit de vendre une portion des produits, il retient une partie importante de son revenu ; il en doit compte au fisc.

Mais, bien souvent, les jouissances qu'il se sera réservées, représenteront un avantage minime, tel que la consommation ou l'usage personnel. Comment alors fixer un prix ? Mon fermier doit m'expédier périodiquement une certaine quantité de primeurs, uniquement destinés à ma table de famille. Les primeurs, si je ne les avais pas eus de cette ma-

(1) O. V. G. i. St., 7. 192 et suiv. ; 1.184 ; 6.135.

nière, les aurais je achetés et payés au prix élevé qu'ils valaient au moment de l'envoi ? Assurément non. Cette petite jouissance accessoire ne représente donc pas une valeur réelle d'achat. Il en est de même lorsque, louant une ferme, je me réserve le droit de faire traverser, par mes voitures, les terres qui la composent. A quelle valeur estimer le bénéfice que je retirerai de l'exercice de cette faculté ? En réalité le profit pourra se traduire, pour moi, par une minime économie de temps. On peut même supposer que je n'aurai pas eu en vue d'économiser du temps, mais seulement d'user d'une route meilleure, ou plus agréable. Où sera alors le profit ? Sur quelles bases en établir le montant ? La pratique prussienne ne recule pas devant de telles conséquences, et l'on voit journellement ces sortes de questions être posées et gravement discutées par les estimateurs.

Ceux-ci ont presque renoncé à recueillir, de la part des paysans, des précisions. L'administration en est réduite à compléter elle-même, sur ces points, l'insuffisance des déclarations. Et alors à quelles évaluations arbitraires n'est-on pas fatalement conduit ! Tel jardin qui a produit des fruits abondants et superbes, se trouvera, l'année suivante, privé de toute récolte, par suite d'un orage qui l'aura dévasté. Les estimateurs seront-ils suffisamment informés, pour pouvoir tenir compte de ces circonstances, bonnes ou mauvaises ? Assurément le propriétaire est intéressé à les leur révéler. Souvent il s'abstient, quand il s'agit de fruit qu'il s'était réservés, pour sa consommation personnelle et non pour la vente. Le paysan allemand n'a jamais pu pénétrer son esprit de l'idée que les produits de sa terre, qu'il reçoit ainsi, représentent une valeur pécuniaire, passible de l'impôt.

Au contraire, la tâche du taxateur est relativement facile lorsqu'il s'agit de fruits ou de légumes qui ne sont pas

consommés, mais vendus par le propriétaire ; une estimation approximative peut en être faite, à l'aide des prix courants de la contrée ; le paysan qui a vu sa récolte détruite, qui par conséquent ne l'a pas vendue, ne manquera pas alors de porter cet événement à la connaissance de la commission.

Il y a encore de nombreux droits accessoires qu'un bailleur peut se réserver, et dont il est beaucoup plus difficile de chiffrer la valeur. Ainsi, il existe un puits, dans la propriété louée, et le propriétaire se réserve, dans le bail, le droit d'y venir puiser l'eau nécessaire à sa consommation ou à son industrie. S'il ne la prenait pas en cet endroit, il serait obligé d'aller la chercher à l'autre extrémité du village. Pour cela, il lui faudrait se servir de sa voiture. L'eau en elle-même ne coûte rien. Le bénéfice qu'il retire de cette clause du bail correspondra donc au prix d'un ou deux voyages de sa voiture par jour, à l'économie du temps indispensable pour effectuer la course, enfin à l'économie des frais d'une installation plus importante pour établir ses réservoirs, etc.. Autre exemple : avec la propriété, sont loués la voiture et le cheval qui s'y trouvent remisés. Le propriétaire, toutefois, stipule qu'il aura la faculté de s'en servir les dimanches. Comment va-t-on calculer, dans chacune de ces deux hypothèses, la valeur du service rendu par l'attelage, dont le propriétaire s'est réservé l'usage ? Dans le premier cas, où la nécessité de l'attelage s'impose, le calcul est simple. Il sera basé sur le prix de la location d'un cheval et d'une voiture, pour une demi-journée par exemple. Mais dans le second cas, que dira le propriétaire si l'on procède de même à son égard ? Il objectera que s'il n'avait pas possédé l'attelage dont il a retenu l'usage, il n'aurait jamais songé à le louer pour son agrément et que, par suite, l'emploi qu'il en fait ne saurait être compté comme un revenu.

Assurément la commission ne prêtera pas l'oreille à ces

doléances. Elle n'est pas juge des intentions et ne voit que les faits. Elle mettra donc les deux propriétaires, au point de vue de l'évaluation des profits, par eux retirés de leurs attelages, sur un pied d'assimilation complète. Cette attitude, dont il lui est impossible de se départir, est de nature à justifier les critiques adressées à un tel mode d'évaluation. Si l'impôt, basé sur le revenu réel, est juste en soi, c'est à la condition de ne pas descendre dans les infiniment petits et de ne pas contraindre les redevables à donner, avec autant de minutie, l'état de tous les profits accidentels de leur vie quotidienne.

Les exemples que nous avons relevés ne comportent, d'ailleurs, aucune exagération. Ce sont des faits courants. Il en existe de plus topiques encore, nous aurons l'occasion d'y revenir.

Les mêmes difficultés existent quand, au lieu de les louer, le propriétaire occupe lui-même ses bâtiments : « Le revenu est alors calculé d'après la valeur locative. » Simple paraît être le principe, au premier abord. Admettons, par hypothèse, que le paysan ait fini par comprendre le bien fondé de la doctrine fiscale. Cette maison où il est né, qu'il n'a jamais achelée, qui lui vient d'une longue suite de parents, aujourd'hui disparus, il reconnaît qu'elle constitue pour lui un revenu. La valeur de ce revenu, il ne saurait l'estimer lui-même ; il abandonne à la commission le soin d'effectuer les appréciations sur ce point.

Or, dans quel embarras la commission ne va-t-elle pas se trouver !... Sans doute, pour les maisons, la valeur locative moyenne, dans la localité, lui sera révélée. Mais cette valeur est-elle bien celle de la petite cabane occupée par le paysan ? Dans l'état où elle est, eût-il pu la louer ? Ce logis pauvre et délabré, dont il se contente, parce qu'il l'a toujours vu ainsi, personne n'eût accepté de le lui louer, sans que de nombreux

et onéreux travaux de réparations y eussent été préalablement exécutés. Et cependant, il y a un certain nombre de pièces, un terrain couvert, une maison enfin, habitable ou non pour des locataires, mais qui, en fait, est habitée. La commission sera donc obligée d'assigner un prix de loyer à cette maison, égal à celui que devrait payer un locataire. Cette évaluation sera certainement exagérée, mais elle est commandée par la nécessité même des choses et par l'impossibilité d'entrer dans un réseau de distinctions impénétrable.

Voici un autre cas que l'article 12 lui-même prévoit. Les bâtiments, occupés par le propriétaire, se composent de sa maison d'habitation et des locaux destinés à son exploitation agricole ou industrielle. La jouissance de ces locaux ne doit pas rentrer dans l'estimation du revenu foncier, mais seulement dans les bénéfices de l'exploitation. Les constructions peuvent être disposées de telle sorte, qu'aucune difficulté d'évaluation ne surgira. Mais à la campagne, le contraire sera fréquent. La maison d'habitation fait corps avec les granges, les celliers ou tout autre local, destiné à l'industrie. Souvent, la même pièce servira à coucher les hommes et sera affectée à un usage agricole quelconque. Le soir, les lits seront dressés dans la grange, où, le jour, on a battu le blé, remisé les voitures et déposé les instruments de travail. Attribuera-t-on cette grange au revenu foncier ou au revenu agricole? Comment classer aussi l'écurie, où couche le garçon de ferme qui, sans elle, n'aurait pu trouver ailleurs un abri? En réalité l'estimation détaillée du revenu réel, telle qu'elle est comprise et pratiquée en Prusse, conduit à des conséquences singulières et à d'inextricables complications.

Les difficultés, dont nous venons de parler, ne sont pas les seules. Les règles tracées par l'article 12, pour la détermination du revenu principal, sont fréquemment d'une

application délicate. La valeur de la location d'un immeuble ou d'une terre est exprimée par le prix du loyer, dont le chiffre sera adopté, après qu'on en aura déduit le montant des charges à supporter par le propriétaire. A cet égard, on s'en tiendra aux clauses du bail. Mais les choses se compliquent, dès qu'il s'agit de distinguer entre le revenu foncier et le revenu de l'exploitation agricole. Pour l'évaluation du revenu des propriétés non affermées, on doit prendre comme base « le produit réel qui serait obtenu par l'exploitation directe ».

Enoncée ainsi, la règle qui vise, à n'en pas douter, l'hypothèse des gérances de propriétés, n'est pas exempte d'obscurité. Si, en effet, la propriété n'est pas affermée, si elle n'est pas directement exploitée, c'est qu'elle sera nécessairement aux mains d'un préposé, agissant au nom et pour le compte du propriétaire. Pourquoi alors s'expliquer formellement sur l'exploitation directe et l'exploitation dirigée par un gérant ? Sans doute, la loi a entendu prévenir la possibilité d'une confusion, entre la situation fiscale des gérants et celle des fermiers ; elle a voulu empêcher, en précisant sa pensée sur ce point, qu'on arrivât à les soumettre, les uns et les autres, au même régime, pour la détermination de l'impôt.

L'article 12 suppose enfin des exploitations agricoles affermées. La loi, qui distingue, un peu subtilement peut-être, entre l'affermage des immeubles et l'affermage des exploitations, établit, pour ces dernières, des règles spéciales. S'agit-il d'exploitations, « le revenu sera calculé de la même façon que lorsque le propriétaire exploite lui-même, en y ajoutant la valeur locative de l'habitation affermée par le bail ».

En prescrivant de ne déduire, du revenu brut, que les charges du propriétaire, exploitant lui-même, sans tenir compte des charges d'exploitation personnelles au fermier, la loi a dévoilé manifestement sa pensée. Dans l'intérêt du rendement de

l'impôt, elle a restreint le champ de la déduction des charges, de façon à ne pas abaisser, dans une proportion trop considérable, la rente de la terre. Néanmoins, il est des charges du fermier dont on ne peut faire abstraction dans le décompte de son revenu. Ce sont les fermages et redevances de toute nature, qu'il doit payer au propriétaire et qui sont d'ailleurs, frappés par l'impôt, entre les mains de celui-ci. L'article 12 porte, en effet : « Le fermage, y compris la valeur des redevances en nature et autres qui sont imposées au fermier, ne rentrent pas dans le calcul du revenu ». Dans ce système, la taxe atteindra les seuls bénéfices qui seront propres au fermier, après l'acquit de ses obligations, telles qu'elles résultent, pour lui, des clauses de son bail.

Ces bénéfices, il faudra les évaluer. Comment procéder pour cela ? On a pensé que le prix du fermage, qui représente la rente du sol, ne pouvait servir de base pour déterminer, par une simple règle de calcul, le chiffre des bénéfices réalisés par l'exploitant. De nombreux éléments, qui lui sont étrangers, concourent à augmenter ou à diminuer le prix de cette rente. Le fait de sa variabilité ne permet donc pas de considérer que le revenu net, pour le fermier, de l'exploitation d'un bien foncier, puisse être exprimé par un chiffre qui serait égal au prix du fermage, lequel équivaut à la rente de la terre. Il peut être, suivant les circonstances, supérieur ou inférieur à ce prix ; il importe donc, pour rester dans la vérité fiscale, d'en rechercher et d'en fixer les éléments. La loi prussienne, qui s'applique à obtenir une taxation aussi exacte que possible, n'a pas reculé devant la difficulté de ces recherches et de cette fixation. Le projet d'impôt sur le revenu, déposé en 1907 par le gouvernement français, a tenu, au contraire, à cet égard, à faire œuvre de simplification. Au risque de s'écarter de la vérité des faits, il a formulé le prin-

cipe suivant : « Le produit net d'un bien foncier se divise en deux parties égales, dont l'une va au propriétaire à titre de rente du sol, et l'autre à l'exploitant à titre de bénéfice d'exploitation. »

La loi prussienne de 1906 a formulé, en ce qui concerne l'évaluation du revenu foncier, une règle spéciale pour l'exploitation des forêts. Elle ne fait pas figurer, dans le revenu imposable, le produit des coupes irrégulières, quand leur valeur dépasse de 1/10 le produit de la coupe ordinaire. Le propriétaire du bois a manifestement ici pris l'excédent sur son capital, il a, en quelque sorte, aliéné une partie de son capital foncier. La loi prussienne n'a pas toujours obéi à de tels scrupules, et pour les valeurs mobilières, notamment, il lui est arrivé de frapper, comme revenus, des ressources, ayant un autre caractère, celui d'être une partie intégrante du capital.

Des observations qui précèdent, un point reste acquis. Le système de l'évaluation en Prusse, du revenu foncier, aboutit dans la pratique à des complications extrêmes. Le mécanisme qui le fait fonctionner se compose de rouages multiples et minutieusement disposés. On a voulu procéder avec une précision rigoureuse, pour obtenir des résultats exacts. On est tombé dans le danger des inquisitions et des vexations.

§ 3. — Revenus provenant du commerce et de l'industrie.

« Le revenu provenant du commerce et de l'industrie, y compris les exploitations minières, consiste dans les bénéfices résultant des affaires et constatés conformément aux principes généraux. » Pour le calcul du bénéfice net de cette cédula, la loi s'en réfère aux règles, prescrites par le Code de

commerce, pour l'établissement de l'inventaire et du bilan et, en outre, « d'après les usages du commerce ».

Ici, aucune incertitude n'est possible sur l'importance des revenus imposables, que l'examen des livres de commerce fera apparaître, sous des formes connues et pratiquées de tous. Le commerçant indiquera son bénéfice, d'après les chiffres que le bilan, s'il en a été dressé, fera ressortir. Mais un tel document, aussi complet qu'on le suppose, ne comprenant pas le détail des opérations, permettrait facilement au commerçant de masquer ses profits réels, si le fisc ne trouvait, dans les livres, un moyen de contrôle. D'autre part, comme la comptabilité des petits négociants est loin d'être aussi stricte, que celle des grands établissements du commerce ou de l'industrie, la loi prescrit d'en combler les lacunes, en se référant aux usages courants.

Après avoir indiqué que le revenu commercial ou industriel résultait des bénéfices réels, le législateur ajoute que « ce revenu devait renfermer encore le chiffre, dont se trouve accru le capital engagé, après qu'on a opéré les déductions annuelles régulières, correspondant à la moins-value progressive de ce capital ». Cette prescription repose sur une idée exacte à savoir que les réserves extraordinaires sont constituées avec des bénéfices et ne sont autres que des intérêts accumulés. Ils servent à accroître le capital, plutôt qu'à compenser sa moins-value ; donc ce sont des revenus et, comme tels, ils doivent supporter l'impôt. La même règle est applicable en Saxe, où les exploitations commerciales et industrielles sont soumises à l'impôt sur le revenu. Il est même intéressant de remarquer que la loi prussienne reproduit, sur ce point, presque textuellement, les termes de l'article 21 de la loi saxonne du 2 juin 1878.

En outre, l'évaluation des revenus commerciaux et indus-

triels comporte certaines dispositions spéciales : « Les intérêts du capital, appartenant au contribuable et engagés dans le commerce et l'industrie, doivent être considérés comme rentrant dans le bénéfice tiré des affaires. » Les capitaux ainsi employés, ne reçoivent pas, en effet, une rémunération absolument semblable à celle des autres valeurs mobilières. L'intérêt qu'ils produisent est surtout plus élevé et apparaît comme le résultat d'un bénéfice commercial, plutôt que comme le rendement d'un véritable placement. Les capitaux participent aussi, d'une façon souvent très directe, aux risques de l'entreprise. Dans ces conditions, la loi n'a pas voulu que la déclaration du commerçant fit rentrer cette sorte de revenus dans la catégorie des intérêts de valeurs mobilières, en leur attribuant, sans contrôle efficace possible, une rémunération moindre. En faisant figurer, dans les bénéfices commerciaux, le loyer des capitaux du commerçant, affectés à l'entreprise, on rendait incontestablement les dissimulations, en cette matière, moins faciles. Cela n'avait d'ailleurs de véritable intérêt pratique que pour les petits commerçants, exploitant eux-mêmes ou en nom collectif. La loi de 1906, cependant, a étendu la règle aux dividendes tirés des sociétés en commandite par actions, pour celles des actions possédées par le commandité. L'assimilation paraît justifiée, car le fisc eût pu être lésé, en cas de concert, entre les commanditaires et le commandité, en vue de faire apparaître, au profit de ce dernier, un revenu de ses capitaux, inférieur à celui qu'il avait réellement retiré.

Une autre disposition de l'article 13 vise les sociétés coopératives ou de consommation, quand elles sont affranchies de l'impôt. « Les bénéfices obtenus par une société industrielle, qui se trouve dans les conditions, requises par les n^{os} 4 à 6 de l'article 1^{er}, doivent être répartis entre les participants,

proportionnellement à la part de chacun d'eux. » Nous ne faisons que signaler ici cette disposition ; nous la retrouverons plus loin, en étudiant les règles de la détermination du revenu imposable des sociétés.

Enfin la spéculation fait l'objet d'une prescription particulière de la loi. « Le bénéfice des affaires, engagées dans un but de spéculation, ou tiré de la participation à ces affaires, doit être calculé, pour les contribuables qui ne sont ni commerçants, ni industriels, d'après les règles applicables au calcul du revenu, provenant du commerce et de l'industrie. » Le fisc traitera donc les affaires de spéculation, pour en déterminer le revenu, comme des opérations commerciales ordinaires. Que ces affaires soient civiles ou commerciales, que ceux qui les ont suivies soient ou non des commerçants, peu importe. On leur appliquera, au point de vue de la fixation du revenu, les règles prescrites pour le calcul des bénéfices du commerce et de l'industrie.

Pourquoi cette disposition ? L'intérêt n'en est pas négligeable. Un particulier spéculé sur les immeubles ; il les achète dans le but de les revendre, ce qui est le critérium, donné par l'Instruction ministérielle, des opérations de spéculation. Le bénéfice qu'il retire est-il considéré comme un profit n'ayant pas le caractère commercial ? Il ne sera pas alors imposé. L'article 8 de la loi de 1891 dispose, en effet, que les profits extraordinaires, provenant de ventes d'immeubles, quand ces dernières ventes n'ont pas le caractère commercial ou spéculatif, constituent une augmentation de patrimoine et non pas un revenu. Le caractère de spéculation est, d'ailleurs, plus facile à saisir, en matière d'aliénation d'immeubles, qu'en matière de ventes de valeurs mobilières. On y rencontre un élément très sûr d'appréciation, l'habitude des mêmes opérations. Le contribuable, qui vend et achète sans

cesse des biens immobiliers, attend du résultat de ces opérations, un bénéfice équivalent à celui d'un revenu véritable. Ce bénéfice doit donc être soumis à l'impôt du revenu. Néanmoins, la matière est délicate. Il faut examiner, de très près, l'ensemble des opérations, avant de leur attribuer le caractère d'habitude, dont l'existence sera nécessaire, pour donner ouverture aux prétentions fiscales.

Les règles de calcul, pour l'évaluation des revenus du commerce et de l'industrie, sont simples et conformes à ce qui se pratique couramment pour les autres sources de revenus. Leur application met en lumière, encore, un des graves inconvénients de l'impôt sur le revenu en Prusse : en matière commerciale, les investigations fiscales ont pour conséquence de peser lourdement sur la conduite des entreprises ; elles peuvent même, dans beaucoup de cas, atteindre, jusque dans ses sources, la prospérité des affaires en frappant le commerçant dans son crédit.

Un passage de la *Gazette de Cologne* fait sentir le danger du système (1) ; parlant des fonctions gratuites des membres de la commission d'évaluation, le journal constate que ces fonctions sont très recherchées « parce qu'elles permettent à un commerçant, par exemple, de connaître la situation exacte et le crédit de ses concurrents ou de ses clients ».

§ 4. — Revenus provenant d'occupations lucratives, de traitements, de pensions, etc.

Jusqu'ici, le calcul du revenu était difficile. Les éléments étaient souvent complexes à dégager, les résultats obtenus, parfois contestables, mais, en réalité, on ne se heurtait pas

(1) V. M. Berthélemy, *Bulletin de la Société de législation comparée*, séance du 16 janvier 1907.

à des obstacles insurmontables. Il va en être différemment des bénéfices des professions lucratives. Ceux-ci sont essentiellement aléatoires. L'avocat ou le médecin, ne savent qu'imparfaitement, d'une année à l'autre, à quel chiffre s'élèveront leurs honoraires. Toutefois, avec une comptabilité bien tenue, il leur sera possible de faire au fisc la preuve des diminutions de profits qu'ils auront subies.

Mais les littérateurs, les artistes, les savants, comment pourront-ils, avec certitude, établir le montant de leur gain ? S'ils défalquent, de ce qu'ils gagnent, tous leurs frais, si variés et si nombreux, pour les besoins de leur carrière, jusqu'où ces déductions pourront-elles aller ? La commission de taxation sera seule juge de leur légitimité : la fraude d'un côté et l'arbitraire de l'autre, tel sera le résultat.

Le texte de l'article 15 vise notamment « le salaire des ouvriers, des domestiques et des employés, la solde des militaires et fonctionnaires de toutes catégories ». Ces divers contribuables auraient pu donner, sans hésitation, le chiffre de leur revenu, s'il se fût agi du revenu brut. Or, il n'en est pas ainsi ; non seulement on aura à déduire les charges de ce revenu —, et à quelles complications cette déduction ne donnera-t-elle pas lieu —, mais, il faudra encore y ajouter les profits, les avantages attachés à la fonction. Il en est que la loi prévoit ; par exemple, pour certains fonctionnaires, le bénéfice du logement, dans les bâtiments publics, lequel constitue une sorte d'augmentation de traitement, frappé comme tel par l'impôt. Pour chiffrer la valeur de cette augmentation, on recourt à un procédé, prescrit par la loi. La valeur locative de l'appartement sera fixée au prix moyen des locations dans le pays, sans que ce prix puisse s'élever à plus de 15 0/0 du traitement. La limitation de l'imposition par un maximum qu'elle ne peut dépasser, se jus-

tifie facilement. Il serait superflu d'insister sur ce point.

La pratique ne s'est pas contentée d'ajouter, au chiffre des émoluments des fonctionnaires, la valeur des appartements qu'ils occupent. Elle s'est appliquée à ne laisser dans l'ombre aucun des petits bénéfices, que l'exercice d'un emploi pourrait procurer. Il n'est pas rare de voir figurer, sur la fiche du contribuable, le nombre d'invitations à dîner ou à des représentations théâtrales, que son chef de service lui a adressées. M. Berthélemy en conclut que les Prussiens ne craignent pas le ridicule. Dans tous les cas, ils ne reculent pas devant les complications ou les contestations avec le fisc.

Si l'on se reporte à l'article 22 de l'Instruction ministérielle, on est quelque peu surpris d'y rencontrer un luxe de prescriptions vraiment extraordinaires. Les moindres profits de l'ouvrier le plus modeste, ou du fonctionnaire le plus élevé, semblent avoir été prévus. Le Conseil d'Etat a confirmé ou même aggravé cet état de choses par une jurisprudence dans laquelle nous relevons des arrêts, par exemple, faisant figurer au revenu les frais d'expédition du porteur de contrainte, quand ces frais sont payés sur une caisse de l'Etat (1) ; les indemnités de logement des fonctionnaires dispensés d'habiter dans un monument public (2) ; les pourboires des garçons, des portiers d'hôtels et des autres serviteurs, lesquels pourboires constituent bien une source de revenus, puisqu'on en tient compte, en général, pour donner des salaires inférieurs (3).

Par contre, aux termes de la même jurisprudence, sont exclus de la masse des revenus imposables, comme n'ayant pas sans doute un caractère de périodicité habituelle, les

(1) O. V. G. i. St., 3.190.

(2) O. V. G. i. St., 3.149 et suiv.

(3) O. V. G. i. St., 1.127.

pourboires des conducteurs de tramways à chevaux (1), et ceux des gardiens de haras (2). Quant aux pourboires des préposés aux vestiaires, dans les chemins de fer, ils sont imposables lorsque la concession de l'entreprise est faite moyennant abonnement (3). Les secours accordés aux fonctionnaires ne sont pas imposables (4), mais les gratifications le sont toujours, etc...(5). La liste est si longue de ces énumérations, qu'en parcourant le recueil des décisions de l'Oberverwaltungsgericht, on est tenté de se demander ce qu'il faut penser de l'avidité du fisc, en Prusse.

L'article 15 classe encore, dans la catégorie des revenus imposables, les bénéfices des professions libérales. Nous avons fait pressentir combien nombreuses et variées sont les difficultés auxquelles se heurtera la commission pour arriver à la détermination de ces bénéfices. Pour prouver le chiffre de ses bénéfices, le médecin ou le chirurgien, qui soumettront leurs livres à l'examen des commissaires, ne s'exposeront-ils pas au reproche d'avoir trahi le secret professionnel ? On relèvera peut-être, sur leurs notes d'honoraires, telle opération faite à un client, qui, si elle est connue, est de nature à porter à ce dernier un grave préjudice moral ou matériel. Et de ce dommage, qui sera responsable ? On ne saurait faire grief à l'homme de l'art d'avoir subi une contrainte légale. On ne pourrait davantage imputer à faute au fonctionnaire d'avoir exigé la production des registres du chirurgien ou du médecin. Il n'a fait qu'obéir aux injonctions de la loi. D'ailleurs, eût-il outrepassé ses droits, le fonctionnaire prussien n'est

(1) O. V. G. i. St., 2.346.

(2) O. V. G., 6 juin 1895, V, A. 986.

(3) O. V. G., 27 juin 1894, VI, A. 381.

(4) Ord., 16 septembre 1899.

(5) O. V. G. i. St., 1.240.

jamais responsable envers les tiers. La loi, il est vrai, pour échapper aux légitimes critiques de son système, « a imposé l'obligation du silence et de la discrétion absolue » aux commissaires. Ceux-ci, en effet, « promettent au président, en lui touchant la main en guise de serment, de garder le secret le plus absolu sur la situation des contribuables (1) ». Et l'article 69 les punit, en cas de violation de leur serment, de la peine insuffisante de 1.500 marks d'amende à 3 mois de prison. Les textes, du reste, ne prévoient pas tous les cas.

Ils ne visent que les indiscretions commises au sujet de la situation matérielle du contribuable et ne se préoccupent en rien du tort occasionné par des divulgations faites dans l'ordre moral.

Que si l'évaluation du revenu réel, pour les autres professions, est la source de moins graves dangers, ses difficultés, cependant, pour arriver à un accord avec le fisc, sont tout aussi grandes. Le journaliste, par exemple, suivant les règles de la loi et de la jurisprudence, « doit non seulement marquer le prix de ses articles, mais encore l'évaluation des satisfactions matérielles qu'ils lui procurent, les billets de théâtre qu'on lui offre, les parcours gratuits dont les chemins de fer le gratifient » (2). Vainement attestera-t-il que, sans ces billets de faveur, il se serait abstenu d'aller au spectacle et de faire des voyages : le Conseil d'Etat lui répond que les commissions n'ont pas à apprécier une intention qui ne pourrait être prouvée ; que les profits dont il a volontairement usé, constituent pour lui une sorte de salaire. Il les a touchés, comme appartenant à la rédaction d'un journal et il doit les faire figurer par conséquent dans la catégorie de ses revenus professionnels, pour le calcul de l'impôt.

(1) Art. 52.

(2) M. Berthélemy, *op. cit.*

Nous multiplierions les exemples sans utilité. Pour le moment, qu'il nous suffise de constater, avec les éléments d'appréciation que nous avons réunis, qu'il est bien difficile de pouvoir baser l'impôt de certaines professions libérales sur le revenu réel. Inconvénients pour les tiers, inconvénients pour les redevables, inconvénients même pour le fisc, tels sont les résultats auxquels le système prussien aboutit.

Ces inconvénients n'existent pas, au même degré, pour d'autres sources de revenus, figurant dans la catégorie dont nous parlons. Il sera facile d'apprécier le montant « des allocations temporaires, pensions et autres recettes courantes qui ne peuvent être considérées comme la rente annuelle d'un bien meuble ou immeuble ; enfin les arrérages de rentes viagères ». Le sens de ces mots « recettes courantes » est assez clair. Le législateur, en les employant, a entendu se référer à tous les bénéfices ordinaires qui ne sauraient rentrer dans une autre catégorie.

Ainsi devront figurer, comme tels, dans la composition du revenu imposable, les bénéfices des obligations naturelles qui ne sont et ne peuvent être constatées par un titre de droit. Un arrêt du Conseil d'Etat attribue également à cette source de revenus, les prêts ou allocations, régulièrement consentis à un fonctionnaire ou à un employé révoqué (1). En réalité, l'imprécision même des termes de la loi donne au taxateur un pouvoir d'appréciation des plus étendus, pour statuer sur les cas douteux en cette matière. Arrivons à une dernière et assez singulière disposition de l'article 15. Elle vise « les arrérages des rentes viagères ». Ces rentes sont constituées en général, par l'abandon d'un capital à une société d'assurances. Leurs arrérages représentent l'intérêt de ce capital

(1) O. V. G., 4 juillet 1901, II, A. 174.

et une plus-value. Celle-ci correspond à une partie des bénéfices que la société compte retirer de la possession plus ou moins prolongée de ce capital. Or, pourquoi les arrérages des rentes viagères figurent-ils dans la catégorie des revenus professionnels ? En réalité, ils n'y figurent que pour partie. Les termes de la loi ont une généralité qui a dépassé sa pensée et que, dans son œuvre interprétative, la jurisprudence a restreinte. Les rentes viagères, figurant dans la catégorie des revenus professionnels, sont exclusivement celles dont les arrérages sont servis par l'Etat ou par une grande administration privée, à leurs fonctionnaires ou aux veuves de ceux-ci (1). Elles ont été formées en partie par des prélèvements sur les appointements, et c'est à ce titre qu'elles sont un revenu professionnel. Quant aux rentes viagères, servies par des sociétés privées, elles ont le caractère d'un placement ordinaire et leurs arrérages figurent au classement des revenus mobiliers.

La cédule du revenu professionnel est de toutes, la plus simple, pour le mode de calcul, lorsqu'il s'agit de composer le revenu avec le montant de traitements fixes. Si, au contraire, la commission a la charge de déterminer le bénéfice net réalisé, dans leur profession, par un artiste ou par un savant, on lui révélera tant de circonstances de nature à influencer sur son chiffre, et dont il lui sera impossible de contrôler la réalité, que la fraude pourra s'exercer sans peine. La commission ne pourra donc se tirer de ces difficultés que par des décisions arbitraires.

§ 5. — Exemptions réelles.

Après l'étude des diverses catégories des revenus imposables,

(1) O. V. G., 27 juin 1895, VI, A. 477.

il nous paraît utile d'aborder l'examen des dispenses ou des déductions prévues sur le revenu global, ainsi calculé, des personnes physiques. Nous traiterons ensuite de la réglementation spéciale aux sociétés.

Distinguons tout d'abord les revenus affranchis de la taxe, soit à raison de leur nature, soit à cause de la qualité de ceux qui en jouissent, des déductions opérées sur le capital imposable, pour les dépenses d'entretien que ce capital nécessite.

L'énumération des divers revenus, dispensés de l'impôt, se trouve consignée dans l'article 6.

Ne sont pas soumis à l'impôt :

Le revenu d'immeubles, situés dans d'autres États de l'Empire, ou dans un pays de protectorat allemand ; le revenu d'industries, exercées dans ces mêmes États ; les traitements, pensions et allocations temporaires, que les militaires et les fonctionnaires civils allemands, ainsi que leurs héritiers reçoivent de la caisse d'un autre État de l'Empire (art. 4 de la loi du 13 mars 1870 (1)).

La disposition de l'article 6 a pour but de favoriser certains des revenus que les Prussiens possèdent en Allemagne ; frappés une première fois par l'impôt, dans le pays où ils prennent naissance, ces revenus ne le seront pas une seconde fois par l'Einkommensteuer prussien.

Au contraire, le produit d'industries ou d'immeubles, situés dans tout autre pays que l'Allemagne, figurera dans l'évaluation du revenu des contribuables. Malgré qu'il soit imposé à l'étranger, ce produit sera taxé par le fisc prussien. Il supportera donc une double charge.

Les revenus exemptés du paiement de l'impôt dérivent de trois sources : les immeubles, les industries et les traitements.

(1) Bundesgesetzblatt, 6, 119.

Le revenu des valeurs mobilières est frappé. Pourquoi cette rigueur à son égard ? Elle n'a pas lieu de surprendre, quand on se rappelle que les valeurs mobilières ne sont pas soumises à l'impôt réel et qu'elles ne payent pas de taxes spéciales en Allemagne. Elles ne sont imposées, en effet, qu'à raison de leur concours dans le revenu global.

Dans tous les pays allemands, la règle, à cet égard, est identique, même en Mecklembourg, où la discrimination des revenus a pour but d'établir des tarifs spéciaux et non d'écarter l'application de l'impôt personnel.

Dans ces conditions, ce n'était pas frapper d'une double imposition le revenu des valeurs mobilières allemandes, que de l'assujettir aux charges de l'Einkommensteuer. Autrement en était-il du cas où il s'agissait de titres étrangers, français ou anglais, par exemple, possédés par des prussiens. Mais il n'y avait pas de motifs pour que le législateur prussien favorisât ces valeurs au détriment des placements allemands.

Le produit des immeubles, situés en pays allemand, mais hors de Prusse, est exonéré de l'impôt par la loi. Le redevable prussien le fera figurer dans sa déclaration et demandera à en être déchargé. Pour juger du bien-fondé de sa requête, il appartiendra à l'administration centrale de faire vérifier, par les fonctionnaires de l'Empire, l'existence des immeubles, leur situation et la valeur exacte de leur rapport. C'est au vu des résultats de cette enquête que l'exonération sera accordée.

Un cas, cependant, peut se produire où ces revenus immobiliers, seront soumis à l'impôt. Lorsque les immeubles auront été achetés dans un but de spéculation, le bénéfice, réalisé par le contribuable sur le prix de vente, sera considéré comme un revenu du capital engagé dans l'affaire et imposé en

Prusse (1). Cette solution est conforme aux principes, indiqués plus haut, comme ayant été posés par le législateur de 1891.

Quant à la signification des mots « revenus tirés d'une industrie, située en territoire d'Empire », elle a besoin d'être, quelque peu, précisée et définie. Qu'entendre d'abord par industrie ? Les arrêts du Conseil d'Etat, rendus en la matière, donnent à cette expression un sens restrictif. Ainsi, l'honoraire du médecin, résultant de l'exercice normal de sa profession, ne sera pas considéré comme bénéfice industriel ; par suite, il sera imposable en Prusse (2). Mais si ce praticien a ouvert et dirigé une maison de santé, où des malades sont reçus comme pensionnaires, il devra être considéré comme un véritable industriel. Donc, les bénéfices de son entreprise, située en pays de l'Empire, seront exemptés des taxes de l'Einkommensteuer prussien (3).

La jurisprudence exige que les affaires, traitées hors de Prusse, aient un caractère de réalité bien apparente, qu'elles se traduisent par une forme vraiment tangible et facile à individualiser. Une question délicate se pose lorsque l'industrie a son siège en Prusse et des succursales dans les autres pays d'Allemagne. La solution consacrée par le Conseil d'Etat est des plus simples cependant. Si l'industriel a en sa possession toute la comptabilité, il sera imposé sur le chiffre total de ses bénéfices pour le siège central et pour les succursales. On l'admettra seulement à porter, en déduction de sa taxe, le montant des impôts qu'il justifierait avoir acquittés de ce chef, dans les autres pays de l'Empire (4).

(1) O. V. G. i. St., 12.143 et suiv.

(2) O. V. G. i. St., 2.449.

(3) O. V. G. i. St., 3.232.

(4) O. V. G. i. St., 12.276.

Les traitements que l'article 6 exonère du paiement de l'impôt sont ceux que les militaires ou les fonctionnaires civils allemands touchent de la caisse d'un autre Etat. Il est fréquent, en effet, que des officiers ou des fonctionnaires de l'armée ou de la marine (1), reçoivent des allocations spéciales et même, dans certains cas, leur traitement en entier, des Etats où ils sont détachés pour raisons de service.

Le montant des sommes, qu'ils tiennent ainsi des Etats de l'Empire, ne pourra être frappé d'aucun impôt en Prusse. Il reste soumis aux impôts locaux, le cas échéant (2). Même règle pour les pensions, que les caisses des Etats particuliers servent à ces divers fonctionnaires ou à leurs veuves (3). Ces fonctionnaires se trouvent rarement exonérés, d'une manière absolue, par cette dispense ; en Allemagne, en effet, les traitements sont partout imposés, mais du moins, l'exonération aura pour effet de ne pas les soumettre à une double taxe. C'était là le but que le législateur se proposait d'atteindre.

Trois autres dispositions, énoncées sous les nos 3, 4 et 5 de l'article 6, intéressent, plus ou moins directement, les fonctionnaires. Le législateur, interprétant les dispenses fiscales comme une forme détournée d'augmenter certains traitements, fait bénéficier de ces dispenses la solde des sous-officiers et soldats de l'armée active, en temps de paix, — celle de toute personne appartenant à un titre quelconque à l'armée ou à la marine, sur le pied de guerre. Ces sources de produits ne figureront pas dans le revenu imposable.

Pareille interprétation peut être donnée à l'intention du législateur, lorsqu'il dispense de la taxe, « la portion de traitement qui excède le traitement personnel donnant droit à la

(1) *Militärstrafgesetzbuch vom 30 juni 1872*

(2-3) Protocole du Bundesrath de 1870, § 135.

pension, et qui est attribuée aux fonctionnaires de l'Empire et aux officiers qui ont leur domicile de service à l'étranger ». Ce traitement supplémentaire correspond à des dépenses de service, à des frais de représentation, ou à des indemnités de séjour (1) ; il était, du reste, visé dans l'article 15, *in fine*, qui en prononçait la déduction, mais pour les fonctionnaires résidant à l'intérieur (2). Le traitement principal n'est pas davantage passible de l'impôt en Prusse, quand il est assujetti, à l'étranger, à l'obligation de taxes directes analogues.

Enfin, « les augmentations de pensions et suppléments pour blessures, alloués en vertu d'une disposition légale aux invalides de la guerre, ainsi que la solde d'honneur attachée aux décorations militaires », ne sont pas soumis à l'impôt. Ils constituent la récompense d'un service exceptionnel rendu à l'Etat, ce qui est suffisant pour justifier la faveur qui leur est accordée.

La dernière exemption a trait aux revenus des étrangers qui ont un domicile en Prusse ou qui y résident. Le revenu est exempté de toutes charges, lorsqu'il porte sur des propriétés foncières ou sur des exploitations industrielles, situées hors du royaume. Mais cette exonération est subordonnée à la condition que l'étranger ne se soit pas fixé en Prusse, pour y exploiter une industrie. En ce dernier cas, il sera assujetti sur le revenu de ces propriétés ou de ces exploitations, sises à l'étranger, parce que ses biens extérieurs seront censés avoir un rapport étroit avec son exploitation en Prusse. On

(1) O. V. G. i. St., 3.402. — Ord. du 7 janvier 1892.

(2) Le texte s'exprime ainsi : « Pour les militaires, les employés de l'Empire, les employés dépendant directement ou indirectement de l'Etat, les ecclésiastiques et les professeurs des établissements d'instruction publique, la partie des revenus destinée aux dépenses de service doit être déduite. »

ne pourrait, d'ailleurs, l'exempter de l'impôt, dans cette situation, sans lui donner un moyen facile de dissimuler les profits qu'il retire du royaume. De toutes façons l'étranger, qui séjourne plus d'un an en Prusse, est imposé sur le revenu de ses valeurs mobilières et de son traitement.

Tels sont les revenus exemptés de la taxe en vertu de l'article 6. Reste une autre catégorie, à laquelle nous avons déjà fait allusion, et qui vise des profits extraordinaires, que le législateur regarde comme des augmentations de capital. Les uns proviennent « de ventes ou d'acquisitions d'immeubles, quand elles n'ont pas le caractère d'opérations commerciales ou de spéculations ». Nous avons examiné la portée de cette restriction, dans l'étude du revenu foncier imposable.

Les autres sources de profits extraordinaires, exemptés de la taxe, se justifient très bien par leur caractère : les successions, les donations, — au moins pour ces dernières, quand elles dépassent la limite des cadeaux d'usage ou qu'elles représentent un service qui sera rendu dans la suite (1), — constituent un véritable accroissement de capital. On n'en tiendra donc compte que pour l'augmentation ou la diminution de revenus qui en résultent.

Les assurances sur la vie sont encore regardées comme un capital, par l'article 8. C'est bien, en effet, avec l'intention de se constituer un capital, entre les mains d'une société, que l'assuré a versé des primes. Aussi lorsque l'assurance vient à échéance, c'est ce capital qui est restitué au créancier des sommes assurées ; il ne doit donc pas rentrer dans le décompte du revenu. Mais les primes, dira-t-on, ont été prises sur les revenus annuels et constituent ainsi une sorte de revenu capitalisé.

(1) Les stipulations de messes catholiques comptent dans le revenu imposable : O. V. G. i. St., 7.122.

Envisagées ainsi, elles seraient imposables, en vertu de l'article 12. Rationnellement l'objection a sa valeur. Néanmoins, il est certain que le législateur n'a pas considéré le montant de l'assurance, comme devant figurer dans la masse du revenu imposable. Le motif de cette résolution est tiré de ce qu'il a entendu favoriser le développement de cette forme de prévoyance ; le paragraphe 7 de l'article 9, en effet, déduit du revenu calculé d'après les règles ordinaires « les primes d'assurances en cas de vie ou de décès, à condition que ces primes ne dépassent pas 600 marks par an. »

§ 6. — Mode de calcul du revenu imposable.

Nous avons dit quelles sources de revenus devaient être distinguées, et, dans chacune d'elles, quels revenus devaient figurer. Il nous reste maintenant, pour avoir terminé l'examen des bases de l'imposition des personnes réelles, à indiquer le mode de calcul du revenu imposable, ainsi que les déductions qui interviennent.

Pour le calcul du revenu imposable, il est nécessaire de distinguer les revenus fixes, des revenus incertains ou variables. Le calcul du revenu fixe ne présente aucune difficulté : On se conformera aux procédés d'évaluation, que nous avons indiqués, pour chaque catégorie de revenus. — Les ressources incertaines ou variables, au contraire, dont le montant ne peut être connu à l'avance, seront calculées d'après la moyenne des trois années précédentes. Le texte de l'article 10 a subi, sur ce point, des modifications importantes, en 1906. Qu'il nous suffise, pour l'instant, d'en signaler l'existence. Nous aurons l'occasion d'y revenir.

L'article 10, tel qu'il fut voté en 1891, complétait ainsi la règle énoncée : « Néanmoins l'impôt établi pour la première

fois, en vertu de la présente loi, sera calculé, d'après la moyenne des deux années précédentes. — Si des revenus de l'espèce précitée, n'existent pas, depuis deux ou trois ans, ils sont calculés d'après la moyenne de la durée de leur existence et au besoin, d'après une déclaration estimative, de leur montant annuel. On appliquera les mêmes principes aux dépenses, susceptibles d'être déduites. » Cette manière de procéder, avait pour avantage de fixer exactement le revenu imposable, au début de l'année financière. On n'était pas certain, il est vrai, d'établir de cette façon le revenu réel. Qu'advenait-il alors ? Quand la perception des revenus variables avait été ultérieurement faite, le contribuable ne pouvait pas se plaindre, si la moyenne des années précédentes avait été supérieure au chiffre de revenus, réellement obtenus au cours de l'exercice. Mais si les ressources étaient venues à disparaître, si elles n'avaient pas été perçues, il n'en était pas de même et le contribuable avait acquitté un impôt trop lourd. Il était en droit de réclamer. La pratique, nous le verrons, amena l'abandon de ce système.

Ces calculs doivent être faits par l'assujetti lui-même, c'est-à-dire par le chef de famille. On voit par là que « l'honorable obligation de participer aux charges publiques » exige du contribuable un temps et des connaissances de comptabilité et de droit, qui ne sont pas à la portée de tous. A son revenu personnel, du reste, il doit encore ajouter les ressources des autres membres de sa famille, à moins que ceux-ci ne possèdent un revenu indépendant et sur lequel il n'a aucun droit de jouissance. Tel est le sens de l'article 11, dont la rédaction pouvait prêter à quelques confusions. Les enfants, en effet, ne possèdent des ressources propres, qu'au moment où leurs parents perdent sur leur fortune tout droit de jouissan-

ce (1). Ils deviennent imposables et leur cote est établie séparément. C'est pourquoi, la rédaction nouvelle de l'article 11 (art. 10 de la loi de 1906), a supprimé toute disposition, les concernant. Le nouveau texte se contente d'indiquer que les revenus de la femme mariée doivent être ajoutés aux ressources de son mari, sauf quand les époux vivent séparés, ou lorsque leur revenu imposable consiste seulement en traitements ou revenus fonciers (2).

§ 7. — Déductions permises sur le chiffre global du revenu.

Le revenu global brut, étant de la sorte délimité, quelles déductions la loi autorise-t-elle ? L'article 9 prévoit, tout d'abord, les frais d'acquisition (*Werbungskosten*) qui comprennent, aussi bien, les dépenses faites pour l'acquisition, l'assurance et l'entretien du revenu, que les charges d'impôts communaux, affectés à l'entretien des digues (*Deichlasten*).

Par ce terme général : frais d'acquisition, il ne faut pas entendre le capital déboursé qui, lui, est seulement imposable, en cas de spéculation. Mais il s'agit ici des frais accessoires, tels que les frais d'enregistrement d'un contrat, le coût des réparations nécessaires, le paiement des primes d'assurances contre l'incendie et contre la grêle, etc. Sauf les « *Deichlasten* » qui, par leur nature, constituent bien une dépense pour la conservation du fonds et dont le coût, à ce titre, doit être déduit du revenu, le législateur de 1891 a entendu ne pas comprendre dans les déductions, les autres impôts réels communaux. Ces impôts, cependant, pèsent sur la source même du revenu ; aussi verrons-nous que le principe de leur déduction

(1) *Ausführungsanweisung*, art. 6.

(2) Conformément à l'article 2 de la loi.

finira, dans la suite, par être consacré par la loi de 1906. Le législateur, en effet, tombe dans une certaine contradiction quand, sous le paragraphe 5, il déduit du revenu, les impôts d'Etat sur la propriété foncière, les mines et les exploitations industrielles ; qu'il en déduit, en outre, les impôts indirects qui rentrent dans les frais généraux des affaires. La nature de la charge changeait-elle donc avec la destination du produit de l'impôt ? En passant à la commune, les taxes réelles cessaient-elles de frapper la même source de revenu ?

Cette disposition, dont la portée était toute transitoire, semble marquer quelque hésitation, dans l'adoption du principe. Quant aux impôts indirects, rien de plus équitable que de les faire rentrer dans les frais généraux des affaires : l'habitude prise par l'industrie de les traiter ainsi, imposait cette règle.

Dans le même ordre d'idées, une autre source de dégrèvements est prévue : l'amortissement du matériel ou de l'immeuble ou plutôt, car les termes de la loi sont plus généraux : « les pertes annuelles et régulières pour détérioration des bâtiments, des machines, de l'outillage, etc., à condition qu'elles ne soient pas déjà comptées dans les frais de l'exploitation ». Les dépenses sont déduites du revenu, parce qu'en dernière analyse, elles assurent sa conservation, en permettant la reconstitution du capital. Néanmoins, la loi prend soin d'indiquer qu'elles ne peuvent être portées en déduction qu'une seule fois : soit par le moyen de l'article 9, soit en les faisant figurer au tarif, avec les frais d'exploitation. Mais la loi se borne là ; aussi ne saurait-on considérer comme devant être affranchies du paiement de l'impôt, les réserves de capitaux faites en vue d'un autre objet.

Les revenus, ou les droits réels des contribuables, sont parfois grevés d'obligations, sous des formes diverses ; ce sont

des intérêts ou des arrérages à servir, qui diminuent d'autant le chiffre du revenu. Il est équitable, dès lors, d'en tenir compte, pour la détermination du revenu imposable. Aux termes des paragraphes 2 et 3 de l'article 9, on déduira donc du revenu des redevables, pour le calcul de l'impôt, les intérêts des dettes, ou les arrérages des rentes, par eux payés. L'impôt, en effet, ne doit être acquitté que sur le revenu net : le principe est universellement reconnu. Le paiement des intérêts des dettes devra, du reste, avoir eu lieu effectivement et le contribuable, avec sa déclaration, sera tenu d'en fournir la preuve. Quant à l'existence même des dettes, l'administration saura la contrôler, soit en se renseignant auprès des officiers ministériels, soit en se reportant aux livres fonciers. Une restriction, toutefois, est apportée à la règle, par l'article 9 ; on ne déduira pas les intérêts des dettes ou les rentes qui se rattachent à « des natures de revenus, dispensés de l'impôt ».

Quelle est la portée exacte de cette formule ?

Le texte de l'article 9 prend soin de l'indiquer, en se référant à l'article 6, n^{os} 1 et 2. Le revenu imposable ne peut pas être diminué par la déduction des charges qui, pesant spécialement sur un revenu dispensé de l'impôt, ont pour effet de réduire le chiffre de ce revenu, plutôt que l'ensemble des autres ressources du contribuable, soumises à la taxe. — Exemple : ne seront pas déduits : 1^o les intérêts des dettes hypothécaires, dont sont grevés les immeubles situés en pays allemand ; 2^o les intérêts des dettes hypothécaires, dont sont grevés les immeubles, situés à l'étranger, et appartenant à des étrangers, soumis à l'Einkommensteuer en Prusse ; 3^o les prélèvements sur salaires ou traitements payés aux fonctionnaires sur la caisse d'un Etat de l'Empire.

D'autres dépenses dont la décharge est accordée par la loi, revêtent un caractère différent. On ne peut soutenir que leur

déduction soit rendue nécessaire pour faire apparaître le revenu net. Mais le législateur, à raison de leur objet, a tenu à leur procurer un traitement de faveur. Ce sont en effet « les sommes que les contribuables doivent payer en vertu des lois ou des contrats aux caisses d'assurances contre les maladies, les accidents; la vieillesse, les cas d'invalidité, aux caisses pour les veuves ou orphelins et aux caisses de pensions — également : les primes d'assurances qui sont payées par le contribuable pour les contrats d'assurances en cas de vie ou de décès à condition que ces primes ne dépassent pas 600 marks par an » (art. 9, § 6 et 7). Parmi ces dépenses à déduire du revenu, il en est — et ce sont les plus nombreuses — qui sont obligatoires, en vertu des lois. Les assurances obligatoires constituent une charge légale, analogue aux impôts. Or, le montant des impôts n'étant pas, en principe, déduit du revenu, pour la fixation de son chiffre, il s'ensuit que les assurances obligatoires auraient dû logiquement être soumises à la même règle. En disposant que les primes de ces assurances seraient déduites du revenu imposable, le législateur a institué, en leur faveur et à raison de leur objet, une exception certaine. Mais cette dérogation en entraînait une seconde, par une inévitable conséquence. Elle s'est traduite dans le paragraphe de l'article 9. Les primes d'assurances, dues en vertu de contrats, sont assimilées aux primes des assurances obligatoires et, comme ces dernières, elles viendront en déduction du revenu imposable. Ce n'est pas tout. Engagé dans cette voie, le législateur devait être entraîné à envisager, de la même façon, une série de dépenses, dignes de sa bienveillance, comme ayant un caractère analogue à celles exposées par les contribuables pour se faire assurer. Il devait finir par créer des exceptions nouvelles pour cette catégorie de dépenses, par élargir enfin, pour les y faire rentrer, le cadre même des

déductions, admises en vue de la fixation du revenu imposable. C'était un aboutissement inévitable ; la loi de 1906, ainsi que nous le verrons plus loin, a franchi la dernière étape qui restait encore à parcourir sur la route qui lui avait été ouverte.

La loi de 1891 n'énumérait pas seulement les diverses dépenses des contribuables à déduire du revenu global. Elle précisait encore, pour éviter des controverses, dans la suite, celles des dépenses auxquelles la faveur de la déduction était refusée. Ce sont, en premier lieu, toute une catégorie de débours dont le caractère de nécessité est moins immédiat que les frais d'acquisition et d'entretien du revenu. L'article 9, § 2, n° 1, les spécifie, en ces termes : « les dépenses pour l'amélioration et l'augmentation du patrimoine, pour l'extension des affaires, pour les placements ou cessions de capitaux, toutes les fois que ces dépenses ne doivent pas être considérées, comme nécessitées uniquement par les besoins d'une bonne administration et qu'elles constituent plutôt des frais d'exploitation. »

Mais qui appréciera le véritable caractère de ces dépenses ? La question sera soumise par le contribuable à l'appréciation de la commission qui statuera ensuite. La ligne de conduite à suivre par les commissaires pour leurs appréciations est loin d'être nettement indiquée (1). Ils ne devront pas déduire les frais importants, ceux qui dépassent les bornes des dépenses courantes, affectées au patrimoine. Un exemple, tiré de la jurisprudence (2), va mettre en lumière les résultats d'une telle imprécision. Par un arrêt rendu en 1904, le Conseil d'Etat a

(1) *Commissionsberuft des Abgeordneten- und Herrenhauser über dem Einkommensteuergesetz*, 1891, p. 25 et : O. V. G. i. St., 1.366. An. 4-42.

(2) O. V. G., 22 sept. 1904, XIII, e. 47.

refusé de déduire du revenu imposable les frais de déclaration et d'acquisition de la patente industrielle. Ces frais sont présumés avoir été couverts, au moyen des recettes d'exploitation. Et pourtant ne sont-ce pas là des dépenses nécessitées par « les besoins d'une bonne administration » ? En réalité, les représentants de l'Etat sont érigés en juges de la manière dont le contribuable gère ses intérêts. Ce sont eux qui, en dernière analyse, prononceront sur cette gestion, en autorisant ou en refusant les déductions à effectuer.

Enfin la loi, pour éviter toute incertitude sur l'étendue du revenu imposable, ne comprend pas dans les déductions possibles, « les dépenses nécessaires à l'entretien du ménage du contribuable et des personnes qui en font partie, y compris l'évaluation en argent des produits et marchandises provenant de son exploitation agricole ou industrielle et consommés par lui ». Les motifs du refus de ces déductions se justifient pleinement. Cependant, l'évaluation de telles dépenses soulève, dans la pratique, des difficultés nombreuses. Nous en avons déjà signalé quelques-unes, en ce qui concerne l'évaluation des fruits ou des produits, affectés à la consommation familiale. Il en est exactement de même pour les produits et marchandises, consommés par les commerçants, et qui proviennent de leurs exploitations.

Dans beaucoup de cas, d'ailleurs, on ne saura comment établir le départ entre les dépenses faites pour le ménage et les dépenses attribuées à l'exploitation. M. Berthélemy, dans une communication à la Société de législation comparée (1), donne, à cette occasion, un exemple des plus frappants. Un négociant a installé chez lui le téléphone. Il en déduit les frais de ses recettes brutes : « c'est une dépense d'exploitation. Une

(1) *Bulletin de la Société*, 16 janvier 1907.

contestation s'élève entre les agents du fisc et lui. On prétend qu'il n'a pas besoin du téléphone pour son commerce. Comme il proteste, on l'épie, on écoute au fil ; on constate qu'il s'en sert pour retenir une loge à l'opéra. La déduction ne sera pas opérée. » Il n'est pas besoin de commenter ce fait, dont on pourrait citer beaucoup de semblables, pour montrer une fois de plus, à quels embarras d'une part, à quelles vexations de l'autre, on est réduit lorsqu'il s'agit d'évaluer le revenu net. Le principe de la loi qui frappe chacun, suivant ses ressources, est juste ; la nécessité de déduire, du revenu brut, certaines dépenses est incontestable. Mais pour avoir voulu être trop rigoureusement exact, dans l'application de sa doctrine fiscale, le législateur allemand est tombé dans la confusion la plus inextricable, sans pouvoir atteindre le but qu'il se proposait d'une juste répartition de l'impôt. Les résultats de la pratique ont été constamment faussés par l'erreur et par la fraude.

II. — LES PERSONNES MORALES

Le numéro 4 de l'article 1^{er} indique d'abord, comme passibles de la taxe, les sociétés anonymes, puis les sociétés en commandite par actions, et enfin les sociétés minières. Le texte de la loi de 1891 portait un membre de phrase, que la loi de 1906 a fait disparaître : « sociétés... qui ont un siège en Prusse ». Cette disposition semblait dépourvue d'intérêt pratique, car comment la loi eût-elle pu atteindre les sociétés qui n'avaient pas de siège dans le royaume ? La correction du texte s'adresse donc uniquement à une imperfection de forme ; elle substitue à l'ancienne rédaction, une rédaction meilleure du paragraphe 4.

Les trois premiers types de personnes morales visées par la

loi se trouvaient passibles de l'impôt, quel que fut le but de leur exploitation, industriel, commercial, ou autre ; les sociétés sont inscrites sur les rôles, dès leur formation, alors même qu'elles n'ont encore réalisé aucun bénéfice (1). Même après leur dissolution, elles y sont maintenues pendant tout le temps de leur liquidation (2). En effet, à toutes les époques, des sources de revenus sont susceptibles d'apparaître et les droits du fisc doivent pouvoir s'exercer aussitôt. Cette règle de l'inscription, sur les rôles, des sociétés, avant la réalisation de tous bénéfices, a été établie par la jurisprudence dans le but de faciliter les opérations de l'assiette. Elle est contraire à la logique, et à ce qui se fait dans la pratique, pour les particuliers. On a pensé que les sociétés, par l'importance des profits qu'elles réalisent souvent, devaient être soumises à une surveillance particulière.

La discussion, à laquelle donna lieu l'article premier, nous a appris que, contrairement au désir du gouvernement, qui aurait voulu les faire bénéficier toutes, d'une exonération absolue, les associations coopératives furent parfois soumises au paiement de la taxe de l'Einkommensteuer. Elles étaient imposées, quand elles faisaient le commerce avec des tiers. La Chambre alors s'était refusée à leur étendre l'avantage des exemptions. Elle ne les accordait qu'aux coopératives dont les opérations étaient restreintes à leurs propres membres.

Le motif de cette distinction est absolument fondé. Les coopératives de production, ou de consommation, sont surtout dignes d'intérêt, lorsqu'elles procurent à leurs membres, à des conditions avantageuses, les matières premières, ou les objets indispensables à la vie. Leur but ne doit pas être de réaliser, pour leurs participants, des bénéfices en espèces.

(1) Oberverwaltungsgericht, i. St., 5.21, 12.260 et suiv.

(2) *Ibid.*, i. St., 3.117.

Mais si les coopératives veulent étendre leur rayon d'action et vendre, par exemple, à des tiers, les produits fabriqués par leurs membres, ces derniers deviennent de véritables actionnaires, s'appliquant à faire des bénéfices positifs sur une opération commerciale. Or, dans cette hypothèse particulière, pourquoi accorder, aux dividendes de ces actionnaires, un traitement de faveur ? Ce serait un privilège choquant et un danger. La société coopérative pourrait, en effet, grâce à cette faveur, injustifiée par la nature de ses opérations, prendre une grande extension, et trouver ainsi, un écoulement plus facile de ses produits ; de là, une cause, à son profit, d'inégalité certaine. Mais ce privilège serait dangereux ; aussi, pour les petits commerçants ou pour les modestes industriels, qui, traitant d'affaires similaires, rencontreraient dans les coopératives, des concurrents, exonérés du poids des charges fiscales. La lutte pour eux, deviendrait impossible. On comprend donc la distinction du paragraphe 4 de l'article 1^{er} *in fine*.

Les sociétés de consommation, qui vendent au public, se trouvent dans une situation analogue aux coopératives de consommation. Moins de raisons encore existaient de leur accorder un traitement différent. Au reste, dès qu'elles ne revêtent pas la forme des coopératives, elles rentrent dans la catégorie des sociétés anonymes ou dans celle des sociétés en commandite par actions. Pourquoi alors ont-elles été spécialement visées par l'article 1^{er}, § 5 ? On se le demande vainement.

Mention également, a été faite par la loi des sociétés minières. A ceci, toutefois, une raison apparaît. Ces types de sociétés sont régis, en Prusse, par une législation spéciale, qui leur donne un caractère particulier et distinct des autres formes d'associations. On conçoit, que le législateur, pour éviter toute équivoque, dans l'avenir, sur ses intentions, ait

cru devoir, à leur égard, s'expliquer clairement, en les soumettant formellement aux obligations de l'impôt.

Reste une catégorie de sociétés, dont il n'a pas été parlé dans la loi. Ce sont les sociétés à responsabilité limitée. L'omission s'explique d'elle-même. Au moment du vote de la loi, cette forme d'association n'était pas encore légalement possible en Prusse ; les textes ne la prévoyaient pas. Les sociétés à responsabilité limitée furent admises et réglementées ultérieurement par la loi du 20 avril 1892. A partir de cette époque, elles prirent une grande extension et s'imposèrent à l'attention du législateur de 1906 qui les a assujetties à l'impôt, sous peine de voir lui échapper une matière imposable des plus importantes.

Telles sont, dans la catégorie des personnes morales, les sociétés redevables de l'Einkommensteuer prussien. Or, quelles étaient les personnes morales que les autres pays d'Allemagne frappaient de l'impôt ?

Les sociétés imposables se trouvent énumérées, dans des conditions analogues, par la loi badoise du 20 juin 1884 ; pour les coopératives toutefois, la législation de Bade se montre plus libérale que la loi prussienne. Seules les « coopératives enregistrées, rentrant dans la catégorie des maisons de banque », sont passibles de l'impôt sur le revenu. En Hesse, la loi du 8 juillet 1884 assujettit également « les sociétés anonymes ou en commandite par actions, pour les excédents de bénéfices qui sont, soit partagés entre leurs membres à titre d'intérêts d'actions de dividendes ou à tout autre titre, soit employés à la constitution d'un fonds de réserve, ou à l'amortissement des dettes. » Nulle part le législateur ne fait allusion aux autres formes sociales, soit pour les exempter, soit pour les imposer.

La loi saxonne, au contraire (1), en outre des sociétés, que nous venons de rencontrer, soumet à l'impôt sur le revenu, les communes et d'une manière générale, « les autres personnes reconnues juridiquement, ainsi que les fondations, établissements et sociétés ayant le droit de posséder ». En Bavière, la loi du 19 mai 1881, ne frappe pas spécialement les sociétés ; elle exonère expressément les communes du paiement de l'impôt. Partout ailleurs, pas plus en Prusse qu'en Wurtemberg, on ne rencontre de textes législatifs visant spécialement la situation des communes. La loi de Wurtemberg (2) contient cependant, à la différence de la loi prussienne, des dispositions nombreuses en ce qui concerne l'imposition des personnes morales. Elle distingue notamment, pour les soustraire à l'Einkommensteuer, les sociétés contrôlées par l'Etat et aussi diverses caisses de secours. La loi prussienne étant muette sur ces sortes d'exemptions, nous n'y insisterons pas davantage.

De la comparaison rapide des diverses législations des pays allemands, il ressort que, la Bavière exceptée, partout, avant 1891, les sociétés avaient été assujetties. Toutes à la vérité n'étaient pas, en fait, imposées, soit qu'un traitement de faveur eût été concédé à certaines d'entre elles, soit que pour d'autres, leur but philanthropique les eût fait exempter complètement de l'impôt. Quant à la Prusse, ainsi que nous l'avons dit plus haut, elle n'avait excepté de la loi commune que les sociétés coopératives traitant d'affaires avec leurs membres seuls.

(1) Loi du 8 mars 1878, modifiée le 10 mars 1894.

(2) Loi du 19 septembre 1852, modifiée le 24 juin 1873.

REVENU IMPOSABLE DES PERSONNES MORALES.

§ 1. — Règles spéciales pour l'évaluation du revenu.

Pour les sociétés dont la comptabilité est régulière, dont toutes les ressources sont connues, il n'y a pas, pour ainsi dire, de difficultés de calcul, quand il s'agit de former la masse du revenu imposable. Que reste-t-il donc à faire ? Soumettre à un contrôle sérieux les opérations effectuées et à un examen attentif les diverses parties du bilan.

Mais le revenu imposable des personnes morales n'est pas le même que celui des particuliers ; son mode de calcul diffère suivant les sociétés ; enfin les déductions opérées sont différentes.

En principe, le revenu imposable est constitué par les excédents de recettes de la société, que fait ressortir le bilan approuvé par l'assemblée des actionnaires. Mais ces excédents reçoivent des affectations différentes. Précisons lesquelles des sommes ainsi réparties, subiront l'impôt sur le revenu. La loi indique, en première ligne, les bénéfices distribués entre les sociétaires comme intérêts d'actions ou de dividendes, sous quelque dénomination que ce soit ; ainsi les distributions faites aux porteurs de parts, aux administrateurs, aux directeurs et en général à tous les employés (1), font partie du revenu imposable.

Mais tous les bénéfices ne sont pas distribués ; avant même de songer à rémunérer les actionnaires, il faut que la société affecte une partie de ses ressources annuelles, à certains autres emplois. Elle devra amortir les dettes sociales, pourvoir

(1) Anweisung, art. 28.

au remboursement de ses obligations, créer des fonds de réserve, sous des dénominations diverses, etc... Les sommes qu'elle destine à ces objets sont prélevées sur les bénéfices sociaux et, à ce titre, elles sont imposables. De même en sera-t-il, à raison de leur origine, pour les revenus réservés à l'amélioration ou à l'extension des affaires. On procédera ici comme s'il s'agissait de personnes réelles. Une exception cependant a été faite à ces règles. Les sommes affectées à la réserve des risques que courent les sociétés d'assurance, ne sont pas imposables. En effet, ces sommes sont destinées à être distribuées aux sinistrés assurés. Elles ont pour la société, le caractère exclusif de fonds disponibles, dont l'excédent seul pourra figurer aux profits, en fin d'exercice.

Les règles à suivre pour déterminer le revenu des sociétés, se ramènent aux propositions suivantes. Il faut examiner, une à une, les diverses opérations sociales ; rechercher l'affectation des sommes que ces opérations ont produites ; faire figurer, dans le revenu imposable, celles de ces sommes qui ont le caractère de bénéfices, et en exclure les autres, soit qu'elles fassent partie intégrante du capital de la société, soit qu'elles proviennent de la source des emprunts.

Un cas spécial peut se présenter, lorsque la société possède des immeubles, dans un autre pays de l'Empire. Le n° 1 de l'article 6 lui sera ici applicable. La société ne sera pas imposée sur le revenu de ses immeubles, sis en Allemagne, parce que le poids de la taxe eût nui à son développement et à sa prospérité. Dans une pensée de bienveillance et de justice, le législateur a considéré que les revenus des immeubles, en pays allemand, de la société, étant déjà frappés, une fois, par l'impôt de l'Etat où ils sont situés, il serait excessif de mettre encore à sa charge, le nouveau fardeau de l'impôt prussien. Une telle taxation eût détourné les sociétés des

acquisitions immobilières en Allemagne, et ce résultat, le législateur ne l'a pas voulu. Quand, en 1891, la loi accorda un traitement de faveur aux revenus des biens, en pays allemand, possédés par des prussiens, elle savait que la Prusse bénéficierait, de la part des autres Etats de l'Allemagne, d'un régime de réciprocité. On fut d'accord, en effet, pour établir une sorte d'égalité devant l'impôt, entre toutes les nations allemandes. Après avoir déterminé la composition du revenu imposable des sociétés, il est nécessaire d'en fixer la valeur. Comment le montant en sera-t-il calculé ? Aux termes de l'article 10, le revenu des sociétés sera établi, d'après la moyenne des trois années précédentes. Nous avons montré à quels résultats conduit une telle méthode d'évaluation. Ces résultats la loi les a prévus, d'ailleurs, et elle a cherché à en limiter les conséquences. On s'en rapportera à la déclaration estimative du montant des bénéfices de l'année, quand il n'y aura pas eu de bénéfices dans les deux années qui précèdent. Si la société existe depuis moins d'un an, on prendra la moyenne de ses bénéfices pendant toute la durée de son fonctionnement. Par ce système de moyennes, la loi s'écartait donc de la rigueur de ses principes. Devant la difficulté d'apprécier exactement le montant des bénéfices réalisés par les sociétés, elle recourait à un procédé de moyennes, qui ne pouvait donner que des résultats approximatifs et incertains.

§ 2. — Déductions.

La disposition la plus importante de la loi, concernant les sociétés, est relative au régime des déductions. Le législateur, en effet, par une disposition remarquable, a tenu à assurer au capital des sociétés, un intérêt normal et régulier. Au même titre que les obligations, le capital-actions a droit à

une rémunération fixe, prise sur les bénéfices ; seul le surplus, qui est distribué comme dividende, représente son profit dans l'exploitation sociale. C'est ce surplus seulement qui sera taxé. Un tel système d'imposition est en parfaite conformité avec la pratique moderne, qui distingue l'intérêt que la société doit aux actions et les bénéfices que les actionnaires se distribuent entre eux, sous forme de dividendes. La loi prussienne regarde cet intérêt normal, comme une charge de la société, et le déduit des bénéfices bruts : le résultat n'est certainement pas théoriquement soutenable ; il n'en est pas moins très utile, en assurant aux actions et aux obligations un traitement égal devant l'impôt.

Quant au taux auquel doit être calculée la déduction, il est fixé, d'une manière uniforme, à 3 1/2 0/0. La loi, en établissant ce chiffre, qui représente la moyenne ordinaire du taux des intérêts, a voulu empêcher qu'une somme trop supérieure ne fût attribuée, par les statuts, aux intérêts d'actions et, par là, soustraite à l'impôt. Pour éviter, par surcroît, tout danger, de fraude à cet égard, le législateur a prescrit de calculer le montant de la déduction du 3 1/2 0/0 sur le capital effectivement versé. Il témoignait ainsi que ses intentions n'étaient pas de favoriser les actionnaires mais simplement d'assurer aux sociétés une constitution plus facile, en grevant seulement leur revenu variable.

Le principe s'applique indistinctement à toutes les sociétés ; mais la déduction s'opère sur un capital différemment calculé. Pour les associations enregistrées, c'est-à-dire les coopératives faisant des opérations avec des tiers, le capital est constitué par l'ensemble des versements effectués par leurs membres.

Dans les associations minières « le capital de fondation se composera du prix d'acquisition et des frais de premier éta-

blissement, d'aménagement ou d'extension de la mine ou, au choix des contribuables, lorsque ces frais auront été faits avant le 1^{er} avril 1892, de vingt fois le montant des produits moyens distribués dans les quatre années précédant l'entrée en vigueur de la présente loi. » Ici, c'est à défaut de capital réel, la fixation d'un capital fictif qui a pour unique objet de permettre la déduction annuelle du 3 1/2 0/0, avant toute répartition de bénéfices.

La loi de 1906 ajoutera quelques prescriptions relatives aux sociétés en commandite par actions, mais le système consacré en 1891 ne devait subir aucune atteinte.

Si nous cherchons à dégager les lignes essentielles des bases d'imposition, dans le régime prussien, nous voyons que tous les efforts de la loi ont tendu à un double objet : rechercher le revenu réel, et imposer le revenu net. En vue d'atteindre ces résultats, aucune définition légale du revenu n'a été donnée. Le législateur s'est contenté d'énumérer les diverses sources dont le produit évalué, chaque année, d'après des règles à la fois variées et complexes, constitue l'ensemble brut des ressources réelles du contribuable. Le montant net du revenu est ensuite obtenu par des déductions spécialement autorisées par la loi sur chaque source spéciale, aussi bien que sur l'ensemble des revenus. Le résultat final de ces opérations constitue le revenu imposable.

CHAPITRE III

TAUX DE L'IMPÔT. — DÉGRÈVEMENTS.

TABEAU DES TARIFS.

Les tarifs établis par la loi de 1891 ne diffèrent pas très sensiblement, pour une partie, tout au moins, du taux de l'ancienne capitation graduée. Le procédé employé reste le même, chaque classe payant une taxe, dont le montant est identique pour tous les contribuables qui la composent. Mais en 1891, d'une classe à l'autre, le poids de l'impôt est aggravé par la fixation d'une taxe, dont le chiffre, de plus en plus fort pour les classes immédiatement supérieures, a été calculé sur les bases d'une progression donnée. Dans ce système de progression, quand les limites de chaque classe sont trop espacées, une partie des contribuables se trouve être trop durement frappée par l'impôt, et, par cela même, incitée à la fraude. Cette critique ne saurait être adressée, cependant au tarif de 1891, au moins en ce qui concerne les premières classes. Jusqu'à 9.500 marks de revenus, en effet, l'écart matriculaire de chacune d'elles est seulement de 150, 300 et 500 marks. La différence de taux, qui résulte de cet écart, est donc minime et sans grands inconvénients pratiques. Théoriquement, toutefois, le procédé est défectueux. Un tarif véritablement progressif devrait être continu, tout en présentant une courbe plus ou moins accentuée pour les revenus de certaines classes, suivant que le législateur entend lui imprimer une marche plus ou moins rapide. Il en sera ainsi lorsque la progression

s'obtiendra par un taux d'abord proportionnel à l'ensemble des revenus de chaque classe et ensuite par un taux différent établi pour chacune d'elles. Dans la première classe du tarif prussien de 1891, par exemple, si la loi avait grevé les revenus de 900 marks à 1.050 marks d'un impôt équivalent à 0.62 0/0, tous les revenus, situés entre ces deux limites, auraient été traités de la même façon. Au contraire, avec le système admis, d'une taxe uniforme, pour les revenus de chaque classe, les revenus de 900 marks paieront, en réalité, 0.66 0/0 et ceux de 1.050 marks, 0.57 0/0 : il en résulte une dégression pour les plus forts revenus de chaque classe. Est-il donc conforme au principe de justice, qui a fait admettre la progression, d'en faire supporter le poids le plus sensible aux revenus inférieurs ?

Cette réserve faite, examinons la progressivité du tarif de M. Miquel. Remarquons tout d'abord, que la loi de 1891 a été plutôt favorable à l'abaissement du taux des impositions, pour les petits revenus. Au delà du chiffre de 6.500 marks, au contraire, l'augmentation sur les anciennes taxes était très sensible, puisque la contribution s'élevait à 3 0/0, à partir de 9.500 marks. Aussi est-ce surtout dans les 26 premières classes que la progression est intéressante à considérer.

En se reportant au tableau que nous publions (1), on est quelque peu frappé par les inégalités de la marche de la progression. Cette marche saccadée, dont le but n'apparaît pas, au premier abord, a pour résultat, en se combinant avec les changements d'écarts matriciels, de ralentir et presque d'annuler la progressivité pour certaines classes. C'est ainsi qu'entre la 6^e et la 7^e classe, l'augmentation du taux tombe de 0.27 0/0 à 0.08 0/0, pour atteindre à peine 0.02 0/0 à la 8^e. De

(1) V. p. 496.

même, de la 14^e à la 15^e, la taxe progresse de 0.12 0/0, pour être ramenée à un simple accroissement de 0.02, 0.03, et de 0.02 0/0 pour les 16^e, 17^e et 18^e classes. Ces exemples sont les plus frappants, mais ils ne sont pas les seuls et il serait facile d'en citer d'autres.

Quoi qu'il en soit, comment expliquer, par exemple, une augmentation de 0.10 0/0 frappant les revenus de 8.000 marks, alors qu'elle est seulement de 0.02 0/0 pour les revenus de 9.500 ? On ne saurait prétendre ici que le législateur ait voulu rendre la progression moins sensible à certaines classes déterminées, car les augmentations les plus faibles se rencontrent en faveur des revenus de 6.000 marks, moins dignes d'intérêt, semble-t-il, que les revenus de 1.500 marks à 1.800 marks qui supportent les effets d'une marche très rapide de la progression.

De ces remarques, que conclure ? sinon que toutes ces différences ne sont pas basées sur des raisons théoriques, mais qu'elles résultent d'un remaniement empirique des anciens tarifs, sans qu'aucune idée directrice ait présidé à l'établissement de la progression et au règlement de sa marche. Dans certains pays, l'interruption de la progression pouvait s'expliquer par l'intention de ne pas faire peser trop lourdement l'impôt sur les classes moyennes et en particulier sur le petit commerce. Un tel motif ne peut pas être invoqué pour excuser la progression prussienne de n'avoir pas été rendue constante.

Outre ces légères critiques, la loi de 1891 n'est pas à l'abri de reproches plus sérieux. Elle fait supporter presque entièrement le poids de la progression aux petits revenus et aux fortunes moyennes. Ainsi, le taux de 2.50 0/0 était atteint entre 4.500 et 5.000 marks de revenu, et celui de 3 0/0 à 9.500. Il faut voir dans cette persistance des impôts progressifs à

frappé plus durement les classes moyennes, une nécessité rendue inéluctable par le fait, de la grande division des fortunes. En examinant les chiffres des statistiques, on voit que les contribuables des 25 premières classes, représentent 97.67 0/0 du nombre total et 73 0/0 du revenu imposé. Devant une telle proportion, le législateur conscient de ses devoirs, doit équilibrer son impôt d'après le chiffre de la fortune possédée par chaque catégorie de contribuables. Il ne doit considérer que les possibilités fiscales. Or, la moyenne des revenus par rapport à l'impôt, s'établit dans les environs de 8.000 marks, et près des 3/4 des revenus sont répartis dans les 25 premières classes (4.155.051.375 sur 5.699.921.375). Il en résulte, que pour assurer un rendement normal à l'impôt, les revenus inférieurs à 9.500 marks doivent supporter les 3/4 de la progression. Etablir sur une autre base la progressivité des tarifs, serait commettre une imprudence dont les résultats se traduiraient presque sûrement par de graves mécomptes dans le rendement de l'impôt. Les petites fortunes en effet sont les plus nombreuses. Il est plus facile d'en connaître l'importance et leurs chances d'évasion sont moins grandes. On sait que ces chances augmentent en raison directe de l'accroissement des revenus. Mais, en opérant suivant ces données, on devra établir le taux maximum de la progression à un chiffre assez peu élevé, pour que les situations réelles des contribuables ne soient pas trop atteintes : autrement l'impôt risquerait d'être refusé par ceux qui pourraient se croire injustement spoliés.

La loi de 1891 a su éviter ces dangers : le taux de 40/0 pris pour limite de la progression était assez faible, pour permettre de faire payer 3 0/0 aux revenus de 9.500 marks ; que si d'autre part, la progressivité était rapide entre 900 et 9.500 marks, elle ne créait jamais, pour aucun chiffre de res-

sources, des charges impossibles à supporter par les contribuables. En réalité, les plaintes occasionnées par l'application de l'impôt, n'ont pas été assez vives, ni assez nombreuses, malgré la révolte de Cassel, due à d'autres causes, pour nécessiter un changement de tarifs. La loi de 1906 a conservé les taux de M. Miquel et s'est contentée d'établir des taxes différentes pour les sociétés.

Au-dessus de 9.500 marks, le taux devenait presque proportionnel à 3 0/0, jusqu'à 30.500 marks. Puis le taux de 3,07 0/0 était atteint à 31.250 marks, celui de 3.63 0/0 à 77.000 marks et enfin celui de 4 0/0 à 100.000 marks de revenus. Au-dessus de ce chiffre la proportionnalité était rigoureuse pour les revenus inférieurs de chaque catégorie seulement. Pour les revenus moyens, au contraire, la progression s'établissait entre 3,90 0/0 et 4 0/0.

Considérées dans leur ensemble, et sans tenir compte, ni des conditions de la vie, ni des autres impôts, les taxes de l'Einkommensteuer étaient modérées. Mais ce n'est pas en examinant un tarif, d'une façon abstraite, qu'on peut en apprécier la valeur, c'est en consultant les résultats qu'il donne dans la pratique. On ne saurait trop rappeler, à ce sujet, les paroles que M. Richter prononçait à la tribune du Landtag : « La nature de la loi n'est pas dans le tarif, mais dans la façon dont la loi elle-même est appliquée. L'administration a su la rendre très lourde. » Nous aurons, dans le chapitre suivant, l'occasion de vérifier cette appréciation et nous verrons, en effet, que le fisc allemand par son désir d'obtenir un rendement toujours meilleur, a souvent outrepassé ses droits et usé des armes, dont il disposait, dans un esprit tout autre, que celui dans lequel le législateur les avait forgées.

Dégrèvements.

Si la loi de 1891, dans l'établissement de son tarif, ne devait

pas tenir compte des conditions de la vie, pour chaque catégorie de contribuables, à cause de leur diversité même, il n'était pas, le moins du monde, dans son esprit, de ne pas apporter quelque soulagement à des situations personnelles et particulièrement dignes d'intérêt. Aussi dans les articles 18 et 19, accorde-t-elle des avantages divers aux contribuables chargés de famille, ou à ceux dont les charges exceptionnelles rendent plus pénible le poids des impôts.

En premier lieu, une somme fixe sera déduite du revenu imposable pour chaque enfant, à la charge de ses parents dans certains cas.

L'article 18 s'exprime ainsi: « Pour chaque membre de la famille, âgé de moins de 14 ans, auquel, d'après l'article 11, l'impôt n'est pas applicable personnellement, on déduira du revenu imposable du chef de famille, lorsque ce revenu ne dépassera pas la somme de 3.000 marks, une somme de 50 marks. » Trois conditions sont donc nécessaires pour obtenir ce premier dégrèvement: 1° que l'enfant soit mineur de 14 ans. L'intention du législateur est, en effet, de soulager les travailleurs modestes, ayant des charges de famille. Or, il est rare que dans les milieux ouvriers, l'enfant ne gagne pas déjà quelque argent quand il a dépassé l'âge de 14 ans. L'apprentissage en Prusse, est encore plus tombé en désuétude que chez nous. Dès qu'il entre à l'atelier, l'enfant, tout en suivant des cours professionnels, touche un salaire. Il peut donc participer dans une certaine mesure, à son entretien. 2° Le mineur de 14 ans ne doit pas être imposé personnellement. Or, d'après l'article 11, il le sera lorsqu'il tirera ses ressources de sa propre industrie ou d'un revenu indépendant de celui du chef de famille. L'enfant, dans ce cas, n'est plus à la charge de ses parents et ne saurait être pour eux l'occasion d'un dégrèvement d'impôts. 3° Enfin le revenu total imposable

sur lequel le dégrèvement sera opéré ne doit pas dépasser 3.000 marks. La loi a entendu n'accorder un secours, qu'aux très modestes revenus, à ceux qui, en réalité formaient l'ancien *Klassensteuer*. Et ce secours lui-même, combien faible il sera. Il se traduira par une somme de 50 marks, seulement par enfant, à déduire du revenu. Que représente un tel chiffre ? Une partie minime des frais nécessités par l'entretien et l'éducation de l'enfant. Même en beaucoup de cas, cette déduction ne sera pas assez forte pour faire descendre le contribuable dégrévé, dans une classe inférieure, l'écart matriculaire étant, pour les revenus au-dessous de 3.000 marks, de 150 puis de 300 marks. Restant, malgré le dégrèvement, dans la même classe, sa cote ne sera pas diminuée. Le législateur toutefois n'a pas voulu qu'un tel résultat pût se produire dans les familles trop nombreuses et il ajoute dans le même article : « Si la famille compte trois membres ou plus rentrant dans cette catégorie le taux de l'impôt sera abaissé d'un degré. » Pour les revenus inférieurs à 1.800 marks, cette disposition était inutile, mais il n'en était plus de même au-dessus de ce chiffre, l'écart matriculaire se trouvant être de 300 marks. Aussi quel que soit le montant des ressources du contribuable des dix premières classes, un déclassement lui sera accordé, dès qu'il aura au moins trois enfants à sa charge.

Ce premier article tenait compte seulement des charges ordinaires de famille, charges prises en considération par toutes les lois allemandes que nous avons analysées. Remarquons que le texte de 1891 leur empruntait les deux procédés généralement adoptés pour opérer un dégrèvement : la déduction d'une somme fixe sur le revenu imposable et le déclassement. Ce dernier moyen aurait été de beaucoup préférable, parce qu'il s'appliquait à la généralité des cas : le législateur le reconnaissait, puisqu'il était obligé d'y recourir subsidiairement,

mais en ne l'adoptant pas, comme procédé unique, il laissait, en dehors du bénéfice de l'article 18, un certain nombre de contribuables intéressants.

Dans l'article 19, au contraire, des situations différentes sont envisagées et les dégrèvements prévus sont autrement opérés. « Pour l'établissement de l'impôt, dit-il, il est permis de prendre en considération la situation particulière de fortune du contribuable, lorsqu'elle est de nature à diminuer sa force de production. » En termes plus clairs, la loi entend faire figurer dans les déductions possibles sur le revenu global, des charges exceptionnelles et particulièrement lourdes pour les petites fortunes. Mais il était besoin de préciser la nature des situations qui donneront droit au dégrèvement ; c'est ce que fait l'article 19 *in fine*. Il énumère : « les charges exceptionnelles résultant soit de l'entretien et de l'éducation des enfants (1), soit de l'obligation de pourvoir à l'entretien des parents sans ressources ; une maladie incurable ; l'endettement et des situations particulièrement malheureuses. » Ces indications sont suffisantes pour permettre au taxateur de porter quelque soulagement aux situations malheureuses. Mais elles lui laissent une liberté d'appréciation, dont la nécessité n'exclut pas tout danger. Quelles seront, par exemple, les charges exceptionnelles résultant de l'entretien et de l'éducation de l'enfant ? La jurisprudence (2) n'a guère admis que les frais d'étude, dans une université, ainsi que la pension faite, par sa famille, à l'étudiant. Le chiffre de ces subsides peut être très variable ; aussi ne tient-on compte que d'une somme assez faible. — Les autres situations sont plus faciles à déterminer : l'obligation alimentaire, les frais nécessités par une maladie

(1) Les enfants adoptifs ou d'un autre lit également (O. V. G. i. St., 6.283).

(2) O. V. G. i. St., 4.102.

incurable et l'endettement devront être prouvés par le contribuable. Cette énumération n'a rien de limitatif, puisque l'article ajoute que le dégrèvement pourra s'obtenir pour des situations particulièrement malheureuses : c'est la commission qui en jugera. Il fallait bien laisser à cette dernière une certaine latitude pour apprécier les différentes circonstances qui diminuent la « force de production de la fortune » du contribuable (1).

Dans quelle limite, ce dégrèvement sera-t-il prononcé ? Pour qu'il soit possible, il faut que le revenu imposable n'excede pas 9 500 marks. Ici encore, mais dans une mesure moins étroite, le législateur a voulu surtout soulager les revenus moyens. Le fisc opère par déclassement, mais le contribuable ne peut se voir, en aucun cas, appliquer une taxe inférieure, de plus de 3 degrés, à celle qu'il aurait acquittée en temps normal.

En résumé, dans la loi de 1891, le législateur s'est montré assez timide dans le nombre et dans l'étendue des dégrèvements consentis. La loi de 1906 a apporté diverses modifications, à cet égard.

Les tarifs créés en 1891 n'ont soulevé aucune critique sérieuse ; ils étaient, dans leur ensemble, assez modérés, pour que leurs inconvénients aient pu être facilement tolérés. La limite de 4 0/0 était atteinte seulement à 100.000 marks de revenus, tandis que le taux de 3 0/0 était déjà applicable aux revenus de 9.500 marks. La progression pesait donc uniquement sur les petites fortunes et les revenus modestes, possédés par 97 0/0 des contribuables. Néanmoins, les classes inférieures étaient très sérieusement soulagées par la non-taxation des

(1) Une des situations prises le plus souvent en considération résulte de la perte des récoltes pour un cultivateur. O.V.G.i., St. 9.64.

revenus au-dessous de 900 marks. Elles profitaient encore largement de dégrèvements, qui, bien qu'établis d'une façon défectueuse, n'en étaient pas moins d'une importance appréciable. Mais deux défauts étaient inhérents à ce tarif. D'abord, les personnes morales paraissaient trop faiblement atteintes, leurs bénéfices, souvent considérables, étant susceptibles d'une taxation plus élevée. En second lieu, il eût été bon d'étendre certains dégrèvements aux revenus supérieurs à 3.000 marks ; la loi du 19 juin 1906 créera à cet égard un système, que nous aurons l'occasion d'étudier plus loin.

TARIFS DE LA LOI DU 24 JUIN 1891

Pour un revenu annuel de	Ecart matriciel	Montant de l'impôt	La taxe augmentée de	Pourcentage (1)	Pro-gression	Classe
marks	marks	marks	marks			
900 à 1.050	150	6	»	0,62	—	1
1.050 — 1.200	»	9	3	0,80	+ 0,18	2
1.200 — 1.350	»	12	»	0,94	+ 0,14	3
1.350 — 1.500	»	16	4	1,12	+ 0,18	4
1.500 — 1.650	»	21	5	1,33	+ 0,21	5
1.650 — 1.800	»	26	»	1,50	+ 0,27	6
1.800 — 2.100	300	31	»	1,58	+ 0,08	7
2.100 — 2.400	»	36	»	1,60	+ 0,02	8
2.400 — 2.700	»	44	8	1,72	+ 0,12	9
2.700 — 3.000	»	52	»	1,82	+ 0,10	10
3.000 — 3.300	»	60	»	1,90	+ 0,08	11
3.300 — 3.600	»	70	10	2,03	+ 0,13	12
3.600 — 3.900	»	80	»	2,13	+ 0,10	13
3.900 — 4.200	»	92	12	2,27	+ 0,14	14
4.200 — 4.500	»	104	»	2,39	+ 0,12	15
4.500 — 5.000	500	118	14	2,48	+ 0,09	16
5.000 — 5.500	»	132	»	2,51	+ 0,03	17
5.500 — 6.000	»	146	»	2,53	+ 0,02	18
6.000 — 6.500	»	160	»	2,56	+ 0,03	19
6.500 — 7.000	»	176	16	2,60	+ 0,04	20
7.000 — 7.500	»	192	»	2,64	+ 0,04	21
7.500 — 8.000	»	212	20	2,74	+ 0,10	22
8.000 — 8.500	»	232	»	2,81	+ 0,07	23
8.500 — 9.000	»	252	»	2,88	+ 0,07	24
9.000 — 9.500	»	276	24	2,98	+ 0,10	25
9.500 — 10.500	1.000	300	»	3	+ 0,02	26
10.500 — 11.500	»	330	30	3	0	27
11.500 — 12.500	»	360	»	»	»	28
12.500 — 13.500	»	390	»	»	»	29
etc. etc.	1.000	etc.	30	3	»	
jusqu'à :						
29.500 — 30.500	»	900	»	3	»	46
30.500 — 32.000	1.500	960	60	3,07	+ 0,07	47
32.000 — 34.000	2.000	1.040	80	3,15	+ 0,08	48
34.000 — 36.000	»	1.120	»	3,20	+ 0,05	49
36.000 — 38.000	»	1.200	»	»	»	50
etc. etc.	2.000	etc.	80	»	»	
jusqu'à :						
76.000 — 78.000	»	2.800	»	3,63	0,43	70
78.000 — 80.000	2.000	2.900	100	3,67	+ 0,04	71
80.000 — 82.000	»	3.000	»	3,70	+ 0,03	72
82.000 — 84.000	»	3.100	»	3,73	+ 0,03	73
etc. etc.	2.000	etc.	100	»	»	
jusqu'à :						
98.000 — 100.000	»	3.900	»	3,94	0,21	81
100.000 — 105.000	5.000	4.000	200	3,90	— 0,06	82
105.000 — 110.000	»	4.200	»	»	»	83
110.000 — 115.000	»	4.400	»	3,90 ⁽²⁾	+ 0,01	84
etc. etc.		etc.				etc.
Au-delà pour :	5.000	—	200	4	»	—

(1) Ces taux sont calculés sur le chiffre du revenu moyen imposable dans chaque classe.

(2) Le taux proportionnel de 4 0/0 ne s'applique réellement qu'au chiffre inférieur des revenus de chaque classe.

CHAPITRE IV

ÉTABLISSEMENT DE L'ASSIETTE.

Préparation de l'assiette. — Déclaration. — Commissions d'évaluation. — Commissions de taxation. — Contentieux. — Pénalités. — Conclusion.

Cette partie de la loi de 1891 consacre l'innovation la plus importante du nouveau régime fiscal. Jusqu'alors, la taxation des contribuables était prononcée directement par les commissions d'évaluation, sur les indications qu'elles avaient pu recueillir. Nous avons vu à quels résultats peu satisfaisants, aboutissait cette manière de procéder ; on crut y apporter un remède avec la déclaration obligatoire. Mais il faut immédiatement préciser, sous peine de se méprendre sur la portée de l'innovation, que l'administration ne songea pas, un instant, à abandonner son pouvoir de contrôle. L'estimation, faite par le contribuable, est susceptible d'être contestée et corrigée ; aussi le fisc, en faussant quelque peu l'intention première du législateur, en est-il arrivé à exiger de l'assujetti la preuve que sa déclaration est sincère et complète. Pour se faire une idée exacte du fonctionnement de l'assiette de l'impôt prussien, il est nécessaire de ne pas séparer les instructions ministérielles et les arrêts de la jurisprudence, du texte même de la loi.

Les opérations de l'établissement de l'imposition comportent trois phases différentes : la préparation de l'assiette, la déclaration du contribuable et la taxation.

Préparation de l'assiette.

Ces premiers travaux sont effectués à la commune, où le contribuable doit être imposé. En règle générale (art. 20), l'impôt est établi au lieu du domicile de l'assujetti. Mais il n'y a pas que les domiciliés qui soient passibles de l'impôt au siège de la commune. La simple résidence suffit à déterminer aussi la compétence du conseil d'administration communal. L'article 20 fait encore quelques distinctions, sur le lieu d'imposition. Il s'exprime en ces termes : « Dans le cas où le contribuable a plusieurs domiciles, il peut choisir le lieu où l'impôt sera assis. S'il n'a pas fait usage de ce droit d'option et que l'impôt soit établi, dans plusieurs endroits, l'assiette de l'impôt n'est valable que dans le lieu où l'évaluation donne le chiffre d'impôt le plus élevé. Les sujets prussiens qui n'ont ni domicile ni résidence en Prusse, doivent être imposés dans la localité où ils ont eu en Prusse, leur dernière résidence. »

En ce qui concerne les sociétés, c'est l'emplacement du siège social qui détermine le lieu où elles devront acquitter l'impôt. Quant aux contribuables dont les revenus consistent uniquement, en propriétés foncières, en exploitations industrielles ou commerciales, et en traitements (art. 2), leur taxe est établie là où est située la source de leurs revenus. Ce sera en particulier le lieu « où le représentant constitué près de l'administration fiscale, a son domicile, ou bien encore, le lieu « où se trouve le siège de la caisse, chargée du paiement des traitements, pensions ou allocations temporaires ».

Sa compétence étant ainsi fixée, le conseil d'administration communal commencera ses travaux. Son rôle essentiel est de réunir, sur les imposables de sa circonscription, tous les renseignements possibles. Il remplit l'office d'enquêteur du fisc, sans être muni, pour cela, de pouvoirs spéciaux. Il ne

peut, comme le président ou les membres de la commission d'évaluation, pénétrer dans les habitations privées, ou interroger qui bon lui semble. Il se borne à dresser la liste des contribuables présumés, en se servant des indications, que la gestion des affaires de la commune a pu porter à sa connaissance, ou de celles que certaines personnes sont tenues de lui fournir.

Le premier et le plus sûr des éléments d'instruction, qu'il lui soit possible de réunir, est fourni par la propriété foncière elle-même. Le conseil municipal doit, en vertu de l'article 21, faire le relevé des propriétés foncières et des entreprises commerciales, soumises à l'impôt par l'article 2. Le travail achevé, il en dresse un état qu'il communique purement et simplement, à la commission d'évaluation. En ce qui concerne les contribuables, personnellement assujettis à la commune, il procédera à une estimation complète de leurs revenus. Cette estimation lui sera facile pour les propriétés foncières, dont le rendement est connu, dans la généralité des cas, d'une manière suffisante.

Pour pouvoir dresser une liste complète de toutes les personnes imposables, en dehors de celles qui possèdent des biens fonciers, le conseil aura la faculté de puiser ses renseignements à certaines sources. « Tout propriétaire d'un immeuble habité (art. 22) ou son représentant est obligé de donner au fonctionnaire, chargé de dresser la liste individuelle, les noms et professions des personnes qui se trouvent dans son immeuble. » Pour cette première opération, l'administration n'entre pas en contact direct, avec tous les contribuables, mais une catégorie d'entre eux, les propriétaires sont tenus de fournir sur ceux qui habitent leurs immeubles, des renseignements, relatifs à leur état civil. Même dans ces limites restreintes, l'intervention des propriétaires d'immeubles, n'apparaît pas

comme indispensable, à cause de l'existence de règlements de police, très strictement observés, qui obligent tout propriétaire à déclarer dans un délai très court, l'état civil de ses locataires. Deux déclarations, ayant trait au même objet, ont donc le caractère d'un double emploi.

L'article 22 étend cependant, quelque peu à d'autres personnes l'obligation de la déclaration, quand il dispose que « les chefs de famille doivent fournir aux propriétaires ou à leurs représentants, les renseignements nécessaires, sur les membres de la famille, y compris les sous-locataires et les pensionnaires ». C'est, en réalité, pour atteindre ces derniers, qui pourraient facilement se dissimuler dans une grande ville, que l'article 22 institue, pour les chefs de famille, une obligation spéciale. Mais, la loi ne contraint pas les propriétaires ou les chefs de famille à fournir la moindre indication, sur la situation de fortune des contribuables, au sujet desquels les agents de l'administration s'informent.

Pour arriver à une estimation approximative des revenus de chacun, le conseil d'administration communal doit recueillir des renseignements aussi complets que possible sur les diverses sources de revenus. Comment obtiendra-t-il ces indications ? Nulle part, la loi n'accorde au conseil municipal les pouvoirs correspondant à l'obligation qu'il lui impose. En fait, il s'adresse à la police, aux fournisseurs ; il s'entoure « de toutes les énonciations et dénonciations qui peuvent révéler le train de vie de chacun » (1). Une enquête, ainsi faite, donnera-t-elle toujours des résultats satisfaisants ? Il est permis d'en douter. On peut, du reste, s'étonner que le législateur qui a si fortement armé les autres commissaires pour leur

(1) Berthélemy, *Communication à la Société de législation comparée, Bulletin*, février 1907.

permettre d'accomplir leur tâche fiscale, ait refusé au conseil municipal tous moyens d'investigation sérieux. Le rôle de ce conseil est cependant d'une importance majeure. C'est lui qui, suivant la parole de M. Berthélemy, est chargé de dresser l'acte d'accusation contre le contribuable. Il devra distinguer les six sources différentes de ses revenus et indiquer les situations particulières qui diminuent leur capacité de production, ainsi que toutes les circonstances de nature à influencer sur l'application du tarif de l'impôt. N'ayant pas toujours le moyen de fixer, avec certitude, les points délicats du problème à résoudre, il agira, comme les commissions de l'ancien système, par une évaluation sommaire à laquelle seront joints des renseignements de fait, de valeur inégale et souvent contestable. A la vérité, cela formera, dans son ensemble, l'ébauche d'un travail qui sera révisé par la commission d'évaluation et dont les erreurs pourront être rectifiées par la déclaration du contribuable. Néanmoins, n'est-il pas souverainement dangereux de placer à la base de l'enquête administrative, des indications aussi peu sûres, lesquelles, par suite d'erreur ou de légèreté, seront peut-être ultérieurement et définitivement acceptées ?

Le rôle du conseil d'administration communal est donc double : dresser la liste des contribuables en faisant une évaluation provisoire de leurs ressources, — réunir tous les renseignements possibles, en vue d'éclairer les décisions des commissions supérieures et de contrôler la déclaration de l'assujetti.

Pour pouvoir accomplir la première partie de sa tâche, le Conseil est investi par la loi de pouvoirs qui paraissent suffisants. Il est aidé, du reste, dans la majorité des communes, par la connaissance personnelle qu'il possède de la condition des contribuables et de leur situation de fortune. Il

en est différemment pour le surplus de sa mission. On lui demande de se renseigner et on lui refuse les moyens de le faire.

Déclaration.

La déclaration de ses revenus par le contribuable, est le procédé normal qu'on emploie pour l'établissement des taxes. Elle constitue la partie capitale de la réforme de 1891. L'opinion publique y avait été longuement préparée. Les résultats incohérents, donnés par l'ancien régime fiscal, la campagne de presse, ardemment menée depuis de longues années, par « les socialistes de la chaire » avaient, peu à peu, disposé les esprits à accepter, à désirer même son introduction dans la loi. M. Wagner, à la tête d'un nombreux parti, aurait voulu qu'on étendit le principe de la déclaration à toutes les catégories d'assujettis. Mais la Chambre n'osa pas le suivre jusque-là. Elle craignit de mécontenter la masse des agriculteurs et des petits commerçants. Elle se rendait aussi compte que la déclaration serait impossible, dans bien des cas.

Dans ces conditions, ne furent soumis à la formalité de la déclaration obligatoire que les possesseurs de revenus supérieurs à 3.000 marks. L'article 24 dispose, en effet, que : « Tout contribuable imposé déjà pour un revenu de plus de 3.000 m., est obligé de fournir une déclaration pour l'assiette de l'impôt, sur l'invitation qui lui en est faite annuellement par un avis public. » ¶ Donc, c'est au-dessus seulement du chiffre de 3 000 marks de revenus, que les redevables, sur simple avis public, seront astreints à la formalité de la déclaration.

Les autres contribuables, ayant des revenus inférieurs à 3.000 marks, ne sont pas tenus de faire des déclarations, ou du moins, ils ne doivent la fournir que dans deux cas déter-

minés. Quand les indications, recueillies sur leur compte, ne permettent pas à la commission de savoir, s'ils sont passibles ou non de l'impôt ou dans quelle mesure ils le sont, on procédera, vis-à-vis d'eux, de la façon suivante. Un avertissement spécial du président de la commission d'assiette pourra leur enjoindre de fournir une déclaration. Ils devront alors la déposer dans les délais ordinaires. Ils ne seraient pas dispensés de cette obligation par la circonstance que leurs revenus seraient inférieurs à 900 marks. Le refus de déclaration ou le fait de dissimulation de revenus, entraîne, dans ce cas spécial, les mêmes sanctions que lorsqu'il s'agit de déclarations obligatoires.

A l'inverse, les contribuables sont toujours en droit, alors même qu'ils n'y sont pas invités, de fournir spontanément une déclaration. Ils auront intérêt à la faire chaque fois que l'importance de leur revenu aura diminué au cours de l'exercice précédent.

Les articles 58 et suivants prévoient même une diminution de ressources, survenue en cours d'année. Une réduction de cote serait alors admise, pourvu que la diminution ait été, au minimum, d'un quart. Le changement d'imposition ne saurait être, dans ce cas, obtenu autrement que par la déclaration ; c'est, du reste, l'usage le plus fréquent qui soit fait de la disposition finale de l'article 25.

Mais que faudra-il décider, lorsque le niveau du revenu imposable d'un contribuable se sera élevé, au cours de l'année, les rôles étant déjà établis ? — Dans cette situation, le redevable sera-t-il passible d'une augmentation de sa taxe, et tenu, pour en fixer le montant, de fournir une déclaration de l'accroissement de ses ressources ? En principe, « l'accroissement du revenu, pendant l'année courante, ne motive aucun changement, dans la fixation de l'impôt déjà établi » (art. 57).

Par exception, la loi prévoit des hypothèses, où cet accroissement donnera lieu à la perception d'une taxe, soit en suite d'une modification des rôles, par l'inscription des cotes nouvelles (art. 60), soit sans modifications des rôles, par le fait du recouvrement d'un droit supplémentaire, sur les forces d'une succession, échue à un redevable en cours d'année fiscale.

Mais, dans aucun de ces cas, le contribuable n'est obligé à l'initiative d'une déclaration. Cette formalité serait d'ailleurs dépourvue d'utilité pour le fisc, quand il s'agit de succession. L'administration possède déjà, en effet, tous les éléments d'appréciation pour pouvoir taxer supplémentairement l'héritier ou le légataire, à raison de l'accroissement des revenus, que la succession lui a apportés. Les forces de cette succession lui ont été nécessairement révélées, lorsqu'elle a dû liquider les droits de mutation par décès.

Quant aux cotes nouvelles, les contribuables ne sont pas tenus de fournir spontanément une déclaration, en vue d'établir les bases de leur imposition. Ils n'y seront obligés que s'ils y sont formellement invités par le président de la commission de l'assiette (art. 25).

Outre la formalité de la déclaration, à laquelle sont également astreintes les personnes morales, celles-ci doivent remettre tous les ans, au président de la commission, leurs rapports et comptes annuels, ainsi que le texte des décisions de l'assemblée générale, relatives aux affaires sociales. La loi laissait, au ministère des finances, le soin de fixer ultérieurement, dans quelles conditions, la communication des écritures commerciales serait faite. L'ordonnance du 5 août 1891 et surtout les circulaires administratives, étendirent la disposition et en transformèrent l'esprit. Le législateur de 1891 avait exigé des sociétés par actions, la production des pièces justificatives, parce que ces pièces constituaient le seul moyen

efficace de contrôle des opérations sociales. Quant aux commerçants ordinaires, ils pouvaient établir leurs revenus, d'après les règles générales du commerce. Or, devant la difficulté de vérifier les allégations des commerçants, l'administration leur étendit les dispositions applicables aux sociétés et les contraignit à la remise de leurs livres, à toute réquisition. La loi de 1891 n'avait pas prévu une telle éventualité. Elle espérait que les déclarations seraient assez sincères pour qu'on n'eût pas besoin de recourir à de tels procédés. L'obstination, avec laquelle les grandes maisons dissimulèrent, dès le début, leurs bénéfices, fut la principale cause de cette mesure, dont les effets ne tardèrent pas à se faire sentir durement, dans le monde des petits négociants. Ceux-ci, en effet, ont essentiellement besoin de leur crédit pour réussir. Le fait d'une absence constatée de bénéfices, au cours d'une année, peut avoir pour eux des conséquences autrement redoutables que pour les grands établissements, ayant à leur disposition d'énormes réserves. La divulgation de leur situation leur enlèvera presque sûrement le moyen de se procurer les capitaux, nécessaires à la marche de leurs affaires. Au cours d'une interpellation en 1897, devant la Chambre des Seigneurs, le danger de ces investigations fiscales a été éloquemment mis en relief. On a montré le petit négociant, privé de bénéfices, au cours d'un exercice, préférer acquitter l'impôt de l'année précédente, plutôt que de révéler les difficultés de sa situation, en livrant ses livres à l'indiscrete curiosité du fisc. La condition des commerçants importants est tout autre. En dépit du plus minutieux contrôle, ils ont à leur disposition des facilités, de toutes sortes, pour se soustraire aux exigences de l'impôt. Ils peuvent, notamment, établir des succursales, en pays étranger, leur donner la forme d'établissements autonomes, avec des livres et une comptabilité distincts, et leur attribuer

une bonne partie de leurs bénéfices. Devant ces détours, l'administration reste impuissante et désarmée.

Il est une catégorie de personnes, visées à l'article 29, qui sont dispensées personnellement de la déclaration. La formalité est accomplie, en leur nom, par des représentants légaux, père, tuteur, président de Conseil d'administration. Ce sont les personnes, soumises à la puissance paternelle, en tutelle ou en curatelle, ainsi que les personnes morales (1).

Le revenu des femmes mariées non imposées séparément, se confond avec celui du mari et n'est pas l'objet d'une déclaration spéciale. L'article 11 prévoit, dans l'espèce, l'établissement d'une cote, au nom du chef de famille.

Enfin les personnes absentes, ou empêchées d'une autre façon, peuvent faire faire leur déclaration par mandataires, pourvu qu'elles aient donné à ceux-ci, des ordres, en conséquence, ainsi que les indications nécessaires (2). Si plusieurs personnes sont tenues, ensemble, de la même déclaration, celle qui est faite par l'une d'elles, sera suffisante et n'entraînera pas la responsabilité des autres ; l'article 29 déclare formellement, que la déclaration fournie par un des représentants, obligés à cette formalité, dégage ses coobligés.

*
* *

Après l'énumération des personnes, astreintes à l'obligation de la déclaration du revenu, il faut se demander comment sera faite cette déclaration. D'abord, une distinction s'impose. Il y a des conditions de formes et des conditions de fond. En la forme, la déclaration doit être écrite. Elle est consignée sur des imprimés, semblables à ceux que nous publions en

(1) Désignées à l'art. 1^{er}, n^{os} 4 et 5.

(2) Ausführungsanweisung, art. 32, § 4, alinéa 2.

annexe. L'article 24 de la loi de 1891, trace les règles, à cet égard : « On emploiera, pour la rédaction de la déclaration, les formules prescrites par le ministre des finances, et qui devront être délivrées, sans frais. » Cette façon de procéder facilitera le travail de l'administration qui n'aura jamais à consulter, de la sorte, que des évaluations faites, suivant un ordre méthodique ; elle permettra également au contribuable, en se conformant exactement aux indications qui y sont portées, de présenter un état clair et complet de ses ressources et de ses dépenses. Mais l'emploi des formules imprimées, s'il est très généralisé, n'est pas exclusif de tout autre mode. Par exemple, « la déclaration peut être faite en forme de procès-verbal, sous l'affirmation que les renseignements sont établis de la façon la plus consciencieuse ». Cette méthode est fréquemment employée, quand c'est l'assujetti lui-même qui demande à fournir une déclaration. Elle est d'un emploi fréquent aussi, à la campagne, lorsque le déclarant ne sait ni lire ni écrire, ou lorsqu'il est admis par la commission à fournir des indications, permettant d'évaluer son revenu, sans que ce travail lui soit imposé à lui même (1).

La formule de déclaration est déposée chez chaque contribuable, ou tenue à sa disposition. Elle doit être remplie et retournée au président de la commission, dans un délai de 14 jours au plus, du 2 au 17 janvier en général. Le défaut de remise de la déclaration dans les délais prévus, entraîne des sanctions très sérieuses (2).

L'article 30 frappe d'abord d'une déchéance le contribuable. Il perd le droit de contester, dans la suite, la fixation de l'impôt par la commission. Tout recours lui est interdit, quand

(1) Art. 27.

(2) A moins que le retard ne soit dû à des causes indépendantes de la volonté du contribuable, perte à la poste, etc...

bien même il aurait obéi à une seconde injonction, que l'administration est tenue de lui faire. Il est privé ainsi du bénéfice d'une des dispositions les plus importantes de la loi. Ce n'est pas tout ; le défaut de déclaration entraîne encore d'autres sanctions. Le premier délai de 14 jours expiré, le fisc enverra un avis spécial aux contribuables qui ne se sont pas soumis à l'obligation légale, et sommation leur sera faite de produire leur évaluation, dans un délai de 6 semaines (1). Pendant ce temps, la commission ne suspend pas ses travaux, à l'égard des retardataires ; elle fixe l'impôt et peut même envoyer le second avis, après la taxation prononcée. Cet avis n'a pas pour but de permettre à l'imposé de rectifier le chiffre de la commission par une déclaration tardive. Il n'a qu'un caractère, celui d'être un avertissement pour le redevable. Il prévient, en effet, ce dernier, qu'outre la déchéance de tout recours, il lui sera infligé, s'il ne produit pas de déclaration, une amende de 25 0/0 du montant de l'impôt, amende qu'il devra acquitter en sus des droits dont il est passible.

Il nous reste à examiner les indications que la déclaration doit porter. Elles sont énumérées, tant à l'article 26 de la loi, qu'à l'article 29 de l'Instruction ministérielle (2). D'une manière générale, la déclaration contiendra le montant total du revenu, et, distinctement, chacune des sources, prévues à l'article 7.

Le premier chiffre à faire figurer sur la formule de déclaration, est celui du montant total du revenu, avec l'indication nominative des personnes, dont le revenu particulier est à mettre au compte du contribuable. Puis viennent, sous des rubriques différentes, le montant des revenus mobiliers,

(1) La loi de 1906 a réduit ce délai à 2 semaines.

(2) Article 33 de l'Instruction de 1906.

fonciers, commerciaux et industriels, enfin les ressources diverses qui ne trouvent pas place dans les trois autres catégories, tels que les traitements, bénéfices des professions lucratives, pensions diverses, perceptions en nature, etc.

A chacun de ces paragraphes, correspond un chiffre, indiquant le total des ressources du contribuable, pour les diverses catégories ; mais aucun détail n'est ici consigné. La loi, pas plus que l'Instruction ministérielle n'exigent du redevable le décompte des diverses valeurs qu'il a en portefeuille. Cependant si le déclarant préfère les indiquer, il peut le faire dans la troisième partie de la formule. Pour cela, il se conformera au modèle que nous avons reproduit, en distinguant les revenus fixes, des revenus temporaires, pour faire apparaître le mode, suivant lequel ces revenus ont été calculés. L'intention du ministre des finances, en permettant à l'assujetti de donner le détail de ses ressources, était de lui éviter toute contestation future avec le fisc, ou d'en faciliter la solution. Mais il n'était pas dans son esprit d'exiger des renseignements aussi complets. Cela résulte, à l'évidence, des termes mêmes de la formule, inscrite sur les imprimés de l'administration : « Le contribuable est libre de donner des indications plus détaillées. »

Le fisc a su, cependant, peu à peu, amener les imposables à lui fournir un décompte complet de leurs biens mobiliers. Il a suffi pour cela que le président de la commission d'évaluation, en vertu des pouvoirs dont il est investi, leur demandât des renseignements détaillés sur ces biens. Le procédé le plus fréquent qu'on ait employé pour obtenir de tels renseignements, a été de renvoyer au contribuable ses feuilles d'évaluation, à l'effet de les compléter.

Pour les revenus fonciers, l'article 26 exigeait qu'on mentionnât, à part, dans la déclaration, les immeubles situés hors

du ressort de l'assiette de l'impôt : « Les immeubles ou exploitations industrielles, situés hors du ressort de l'assiette de l'impôt, doivent être déclarés à part. » Le déclarant devra, néanmoins, en porter le revenu au montant total des revenus fonciers, dans la première partie de la déclaration. Mais il fera figurer, dans un paragraphe spécial, les ressources qu'il tire des propriétés foncières ou d'industries, situées hors du lieu du domicile. Ces énonciations ont pour but de faciliter les recherches de l'administration, qui seraient restées vaines, si elle ne connaissait la situation exacte des immeubles, dans une circonscription éloignée. La pratique du fisc a étendu bien au delà les exigences de la loi, en soumettant les revenus de la 2^e et de la 3^e catégorie aux règles qu'elle avait imposées aux revenus mobiliers. Le détail fourni par le contribuable, comprendra donc, pour une maison de rapport, par exemple, les loyers des différents appartements occupés, ainsi que les déductions à opérer pour l'impôt, l'assurance et les frais de réparation. Pour les bénéfices commerciaux, il ajoutera au gain, résultant des affaires, le loyer d'habitation, le salaire des domestiques, employés pour partie au commerce, les impôts, la valeur des marchandises consommées. En un mot, il indiquera, en se conformant strictement aux règles que nous avons précisées plus haut, tous les calculs qu'il a dû faire, pour obtenir le revenu net de chaque catégorie.

La déclaration fera, enfin, ressortir les déductions, autorisées par la loi, sur l'ensemble du revenu. La formule imprimée précise bien qu'il y a lieu de ne pas confondre ces dépenses, d'ordre général, avec les frais qui doivent se retrancher des revenus, évalués dans chaque cédula. Nous connaissons ces déductions ; nous les avons étudiées sous l'article 9 de la loi. Le contribuable fournira, à ce sujet, tous les

éclaircissements qui seront nécessaires au contrôle de sa déclaration ; il donnera, notamment, le numéro de sa police d'assurance, dira la compagnie qui perçoit le montant de la prime, quelle est la nature des titres juridiques qui le grèvent, etc...

D'autre part, les contribuables qui ont un revenu, inférieur à 9.500 marks, et qui estiment devoir bénéficier des modérations d'impôt, prévues à l'article 19, sont dans l'obligation de faire connaître leur situation. Ils révéleront, par conséquent, les charges exceptionnelles qu'ils ont à supporter, sans qu'ils soient, toutefois, autorisés à faire personnellement aucune déduction de ce chef ; c'est la commission qui jugera du mérite de leur demande et retranchera, s'il y a lieu, du revenu imposable la somme nécessaire, ou les déclassera, d'un ou plusieurs degrés.

En résumé, la loi n'avait pas imposé au contribuable une déclaration détaillée ; elle ne lui demandait que de faire la distinction entre les différentes sources de revenus, d'indiquer les déductions diverses à effectuer sur le revenu global et les situations, donnant droit à un dégrèvement. Dans ces conditions, l'obligation de déclarer ses ressources n'était pas un fardeau trop lourd à porter. Le contribuable n'était pas tenu à avoir une comptabilité, aussi régulière, que celle d'un commerçant.

Malheureusement la pratique a singulièrement aggravé la charge des prescriptions légales. Elle y fut encouragée par l'attitude du Conseil d'Etat qui a toujours estimé, qu'au point de vue de la rapidité de la procédure, il était indispensable d'exiger des contribuables des déclarations détaillées.

Mais il arrive fréquemment que le contribuable n'est pas en mesure de fournir des évaluations précises, soit à raison de son manque d'instruction, soit à cause de la nature de ses revenus. Le fisc est autorisé, alors, à procéder par voie d'éva-

luation directe ; l'Instruction ministérielle (art. 30) lui recommande, il est vrai, de ne le faire qu'en cas de nécessité absolue.

Dans les débuts, par suite de la résistance des paysans, on dut très fréquemment recourir à ce moyen. Des abus fatalement s'en suivirent. Les revenus étaient souvent taxés, d'une manière fantaisiste et arbitraire. De là, un vif mécontentement. La déclaration n'avait pas tardé à devenir une simple formalité, où l'on demandait à l'agriculteur de fournir des indications, purement matérielles. Il faisait la description de sa maison, en indiquait la hauteur et les dimensions principales ; il énumérait enfin tout ce qu'il avait consommé en famille. A ces précisions il joignait ses polices d'assurance, contre l'incendie ou la grêle, ainsi qu'un extrait du registre foncier.

En possession de ces documents, la commission établissait elle-même le montant des revenus. Sa rigueur fit l'objet, en 1897, de diverses interpellations devant les Chambres ; on voulut contraindre alors le paysan à faire son évaluation lui-même. Mais cette tentative échoua, dans la plupart des cas, et à l'heure actuelle, on a dû, presque partout, revenir à l'ancien système.

Malgré ses défauts, la taxation directe est le seul procédé applicable à certains contribuables. M. Helldorf Breda semblait être de cet avis, quand, le 29 mai 1897, il disait à la Chambre des seigneurs : « Dira-t-on que nous rendrons un grand service aux paysans, en les forçant à compter ? Je crois, pour ma part, qu'en les y obligeant, vous n'obtiendrez aucun résultat. Ceux qui n'en ont pas l'habitude ne le feront pas. Et je crois en outre que si on y parvenait, on ne ferait que gêner le paysan ; il doit diriger sa charrue, ses chevaux, marcher derrière et non faire des additions. »

Arrivons maintenant à la forme dans laquelle les personnes morales doivent établir la déclaration de leurs revenus. Elles ne sont pas tenues de fournir des précisions de détails, aussi complètes que les autres contribuables. Après avoir indiqué le nom de la société, son objet et son siège social, la déclaration porte, comme premier renseignement, le montant du capital social, duquel est déduite la retenue, à titre d'intérêts, de 3 1/2 0/0. Puis sont énumérées les sommes réparties, en qualité de dividendes, celles affectées à d'autres destinations, au fonds de réserve, par exemple.

Tous ces chiffres sont calculés d'après la moyenne des trois dernières années ; mais le fisc impose aux sociétés l'obligation de faire figurer sur la formule de déclaration, le détail des sommes qui servent à l'établissement des moyennes. Aucune autre mention ne figure dans la déclaration d'impôt des sociétés. Il semble, au premier abord, assez curieux, qu'on se soit montré si défiant à l'égard des contribuables les moins importants et si peu exigeant pour les grandes entreprises. La raison de cette différence de traitement est simple cependant. Le fisc émet la prétention de pénétrer, quand il le veut, dans les bureaux des sociétés, et de vérifier leur comptabilité. Ce pouvoir de vérification, il ne le tient pas de la loi, mais d'une interprétation abusive des textes. A la différence des grandes maisons de commerce, dont nous avons parlé plus haut, et qui appartiennent à des particuliers, les sociétés par actions pourront difficilement dissimuler l'importance de leurs bénéfices, en vue de les soustraire, en partie, aux atteintes de l'impôt. Eu égard au nombre de leurs associés, leur comptabilité est forcément publique et complète. Les opérations des succursales à l'étranger ne peuvent être passées sous silence. Les jeux d'écritures possibles pour masquer certains résultats d'exploitation quand les chefs d'industrie sont peu nombreux,

ne peuvent pas être pratiqués par les sociétés à raison même du grand nombre de leurs actionnaires. Dans ces conditions, ces dernières, étant forcées de livrer au fisc l'examen de toutes leurs écritures, seront dans la nécessité de lui présenter une situation exacte de leurs revenus.

La déclaration obligatoire et contrôlée ne produisit pas, pour tous les contribuables, des effets identiques. Les mesures que prit l'Administration pour en vérifier l'exactitude, pesèrent d'un poids inégal sur les diverses catégories de redevables. Les entreprises commerciales ou industrielles virent les agents du fisc fouiller leurs livres et scruter les détails de leur comptabilité.

Les paysans, les illettrés, ceux qui ne savent ni ne peuvent tenir des comptes minutieux de leurs dépenses et de leurs recettes, furent imposés directement par une administration dont les efforts avaient pour but d'augmenter la productivité de l'impôt. Enfin la masse des contribuables était exposée, dès qu'il était question de l'évaluation de leurs revenus, à des ennuis et à des tracasseries sans fin. Au milieu de ces embarras, les ignorants et les consciencieux furent lourdement atteints. Les habiles seuls trouvèrent le moyen d'échapper à la cupidité du fisc. Ils « auront vite distingué les revenus que le contrôle met facilement à jour et qu'il faut par conséquent déclarer avec une sincérité affectée, de ceux au contraire dont l'omission ou l'atténuation passeront presque à coup sûr inaperçues... Les mêmes artifices se renouvellent en sens inverse à propos des déductions légales (1) ». Au cours de la discussion qui fut instituée au Landtag, à propos de la déclaration obligatoire, M. Reichensperger jugeait en ces termes le système proposé : « Je pense

(1) Stourm, *Les systèmes généraux d'impôts*, p. 116.

qu'un homme consciencieux ne pourra pas déclarer son revenu comme la loi l'exige et alors, malgré sa bonne volonté, il encourra les peines édictées. En effet, je me demande comment un propriétaire foncier pourra indiquer exactement le bénéfice qu'il retire, lui et sa famille, de son exploitation agricole. Il est évident que d'après la loi il devra déclarer et évaluer comme revenus tous les transports qu'il a faits avec les chevaux de ses écuries, des parties de plaisir faites en voiture et tout ce qu'il a consommé jusqu'au beurre, lait et œufs. Je pense que c'est dépasser toute limite possible et je considère qu'il n'est pas légitime pour l'Etat d'entrer ainsi jusque dans le sac aux écus de ses sujets. Même si cela était légitime je me demande comment le propriétaire foncier, le simple fermier pourrait tenir une comptabilité exacte de leur gain, de ce que la terre ou les animaux leur rapportent. Des contestations continuelles s'élèveront entre le contribuable et les agents du fisc et je trouve qu'il est dangereux d'accroître encore l'antipathie dont le paysan fait toujours preuve à l'égard du percepteur. »

Ces objections si justes ne furent pas entendues. Le système de la déclaration obligatoire et contrôlée, s'appliquant à la variété des revenus les plus infimes, était devenu la base de la fixation de l'impôt, encore qu'il eût été plus sage de la restreindre à certaines catégories de revenus et de la dégager du cortège des mesures inquisitoriales, pour les contribuables, dont la pratique s'était plu à l'entourer. Mais la déclaration étant la base de la détermination de l'impôt, il nous reste à indiquer par quels organes, au vu de la déclaration, la taxation définitive était prononcée.

Commissions d'évaluation.

Le rôle principal de ces commissions est de vérifier le bien

fondé des renseignements, fournis par les maires, et, vis-à-vis des contribuables de l'ancien Klassensteuer, de fixer le montant de chaque cote. Aux termes mêmes de l'article 32, « la commission d'évaluation préalable, soumet à un examen minutieux, les renseignements fournis par les maires conformément aux articles 21 et 23 ». En quoi consiste donc, de sa part, cet examen ? La commission n'a aucun pouvoir pour y procéder et le maire, dont il s'agit de vérifier les renseignements, se trouve être, dans la plupart des cas, son président. Son rôle est donc surtout de coordonner les renseignements et d'interpréter leur valeur, pour arriver à en déduire le montant global du revenu de chaque contribuable. Elle agit ainsi, pour tous les imposables de sa circonscription, puis elle les divise en deux catégories : ceux dont les revenus sont inférieurs et ceux dont les revenus sont supérieurs à 3.000 marks.

Pour tous, elle établit un dossier, comprenant les renseignements du conseil d'administration communal et son évaluation. Mais là ne se borne pas sa fonction. Elle répartit entre les dix premières classes, les assujettis dont le revenu est inférieur à 3.000 marks, et propose le taux de l'impôt à leur appliquer, en tenant compte de toutes les circonstances qui peuvent modifier la cote. Elle agit donc à leur égard, comme la commission de fixation de l'impôt, pour les contribuables dont le revenu excède 3.000 marks, avec cette différence cependant, qu'elle n'avertit pas les imposés directement du montant de leur contribution. Ce soin appartient au président de la commission de fixation de l'impôt (1), qui a sur les évaluations des premiers commissaires, un pouvoir de surveillance et de direction (2).

(1) Art. 39.

(2) Art. 35.

Les commissions d'évaluation voulaient, au début, se contenter d'inscrire pour chaque contribuable, le montant approximatif de son revenu global, sans en distinguer, sur les registres d'évaluation, les différentes sources. Leur travail se trouvait, de la sorte, considérablement simplifié. Les commissaires, prenant texte des renseignements fournis par le maire, en déduisaient un chiffre qu'ils faisaient figurer, en regard du nom de chaque imposable.

Le Conseil d'Etat lutta longtemps contre les errements de cette pratique. Par de nombreuses décisions, il finit par obtenir des évaluations plus détaillées. Il cherchait ainsi à obtenir un meilleur rendement de l'impôt, tout en réduisant l'arbitraire des évaluations. Il voulait, en outre, faciliter la tâche de la commission de taxation. Mais il fallait triompher des anciennes habitudes, contractées sous le régime du *Klassensteuer*, et vaincre les hésitations des commissaires à se prononcer, à la lumière de vagues renseignements de police, sur les différentes sources de revenus. Là était la difficulté.

La fonction de cette première commission est, en réalité, d'une importance considérable. Elle prononce définitivement à l'égard d'une grande partie des contribuables. Pour les autres, elle réunit des indications qui seront fréquemment suivies. Or, par sa composition, offre-t-elle les garanties de compétence qu'on est en droit d'attendre d'elle ?

A ce sujet, il nous faut reconnaître, avec M. Stourm, que les qualités de l'administration allemande sont des plus remarquables (1). Mais si quelques fonctionnaires font très heureusement partie des commissions d'évaluation, ils n'y sont pas en nombre suffisant. Redoutant sans doute des excès de zèle de leur part, le législateur a donné, au sein de ces assemblées,

(1) *Systèmes généraux d'impôts*, p. 120.

la place prépondérante aux membres élus. Les commissaires nommés par le pouvoir, y compris le président, doivent toujours y rester à l'état de minorité. L'ordonnance ministérielle n'accorde à la nomination du maire, que 1 commissaire sur 4 ou 5, 4 sur 10, 8 sur 19, etc... Quant au nombre total des commissaires, pour chaque circonscription, il est fixé d'après les besoins, suivant le nombre de cotes à examiner.

Les membres élus sont choisis par le conseil municipal, parmi les citoyens et ils ont les mêmes pouvoirs que les membres nommés. Ils ne se contentent pas, dans la plupart des cas, de mettre en œuvre les renseignements, fournis par le maire. Dès qu'une contestation s'élève, ils font personnellement une enquête et s'arrogent des droits, que la loi ne leur accorde nullement. Ils interrogent qui bon leur semble, se font soumettre les papiers, les livres, les comptes et les notes. Ces pouvoirs, cependant, ils les exercent encore, avec une certaine discrétion. D'une façon générale, les enquêtes complémentaires, entreprises par les commissions d'évaluation, ont lieu indirectement. Elles se font principalement, chez les commerçants, où l'on relève les dépenses faites par chaque contribuable. Les fonctions de commissaires sont généralement recherchées « parce qu'elles permettent à un négociant par exemple de connaître la situation exacte et le crédit de ses concurrents ou de ses clients » (1). C'est évidemment là le mauvais côté d'une organisation qui « engendre la délation, à tous les échelons de la société » (2). Mais si elle peut favoriser de louches pratiques, de la part des enquêteurs, l'intérêt même des commissaires à connaître exactement le revenu ou les bénéfices

(1) *Gazette de Cologne*, 30 avril 1897.

(2) Berthélemy, *Bulletin de la Société de législation comparée*, février 1907, p. 126.

des autres contribuables, sera un stimulant de leur zèle à remplir leurs fonctions.

Bien que les commissaires, issus de l'élection, soient en majorité dans l'assemblée, le pouvoir n'abdique pas devant eux les prérogatives de l'autorité. La direction des travaux est réservée aux agents de l'Etat. L'enquête administrative est faite par le maire, avec le concours de tous les fonctionnaires. Les résultats de cette enquête étant la base de toutes les décisions à intervenir, le rôle des commissaires d'évaluation a une importance quelque peu amoindrie, en ce qui concerne, du moins, l'instruction des affaires. Enfin l'ordonnance ministérielle et les instructions successives ont tendu à affaiblir, de plus en plus, l'autorité des représentants des contribuables. A l'heure actuelle, quand les commissions se réunissent, une grande partie du travail a déjà été fait, soit par le maire, soit par les fonctionnaires qui l'entourent. C'est seulement dans les cas où la nécessité d'un complément d'enquête apparaîtrait, qu'un membre de la commission est chargé de recueillir les renseignements utiles. Des abus regrettables peuvent alors se produire, mais l'élément administratif, consciencieux et compétent, aura souvent la possibilité de les prévenir.

Le principal danger de ce système d'évaluation ne réside pas dans les complaisances, plus ou moins intéressées, des commissaires ; il est surtout dans la quasi-publicité des listes d'évaluation. Malgré les serments ou les promesses solennelles des commissaires de ne rien révéler, des indiscretions se sont fatalement produites. Trop souvent la situation des redevables, bonne ou mauvaise, a fini par être publiquement ébruitée.

Les commissaires demeuraient en fonctions pendant une année. Mais le personnel dont ils étaient tirés, étant forcé-

ment restreint, il arriva que, dans les circonscriptions communales peu étendues, leur changement devint presque impossible. Les mêmes personnes se perpétuèrent donc, par la force des choses, dans ces délicates fonctions et elles suivirent ainsi complaisamment les variations de la fortune de leurs concitoyens. C'est là surtout qu'apparaît le vice de l'institution, puisque les témoins officiels de ces changements de fortune ne surent pas en conserver le secret. Les divulgations imprudentes faites, à ce sujet, par les commissaires d'évaluation, soulevèrent des protestations, dans l'opinion publique, qui eurent un écho en 1892, à la tribune de la Chambre (1). « Dans nos villes du Rhin, disait un orateur, les listes d'évaluation circulent partout ; chacun peut voir quel a été pendant plusieurs années le revenu des contribuables. Cela peut amener la ruine de tout industriel bien établi, de tout fabricant, de tout artisan, car la fortune et les situations sont changeantes et il est absolument dangereux de rendre ces variations publiques. » Malgré tout, les regrettables indiscretions que nous venons de signaler, ne semblent pas avoir apporté dans la vie industrielle ou sociale, autant de trouble qu'on aurait pu en redouter (2).

Commissions de taxation.

Les commissions d'évaluation fonctionnaient en principe, à la commune, auprès du maire qui avait fait l'enquête préparatoire et devait diriger leurs travaux (3). La fixation de l'impôt est réglée à la présidence du cercle, qui forme le dis-

(1) V. le discours de M. von Eynem, le 22 novembre 1892.

(2) Blondel, *Bulletin de la Société de Législation comparée*, 1907, p. 132.

(3) Art. 31, alinéas 3, 4 et 5.

trict de taxation normal (1). Elle est opérée par des commissions, dont la composition n'est pas très différente des assemblées d'évaluation, mais dont le rôle et les pouvoirs sont loin d'être identiques.

Elles comprennent des membres élus et des membres nommés. Mais ici, la loi a fait une part plus grande à l'administration, en admettant que les fonctionnaires peuvent être en nombre égal aux commissaires élus. Ces derniers sont choisis, suivant les cas, par l'administration de district, par la représentation de cercle ou communale. La seule règle que la loi indique, au sujet de leur élection, est que les principales catégories de revenus seront représentées par des commissaires, assujettis à des cotes différentes. La durée de leur mandat est en outre assez longue ; ils sont élus ou nommés pour six ans, avec renouvellement par moitié tous les trois ans. Mais, tout cela ne constituait pas, en définitive, pour les commissions de taxation, des différences essentielles avec le régime des commissions d'évaluation. Dans celles-ci comme dans celles-là, malgré certaines apparences contraires, l'administration se réserve un rôle prépondérant ; il s'exerça seulement d'une autre manière.

L'action de l'administration se traduit surtout, ici, par la prépondérance du président, qui n'est plus un simple avantage de fait, analogue à celui que possédait le maire, dans les commissions d'évaluation. La loi donne au Landrat ou au commissaire du gouvernement, chargé de présider les travaux de fixation de l'assiette, des pouvoirs considérables. Ce fonctionnaire représente les intérêts de l'Etat et est responsable de l'exécution régulière et complète de la fixation de l'impôt, dans

(1) L'administration est autorisée à organiser dans le même cercle, plusieurs districts de taxation (art. 33).

son district. Aussi est-il investi d'un pouvoir propre, absolument indépendant de celui de la commission.

Il examine les propositions qui lui sont transmises par la commission d'évaluation, et, s'il les juge acceptables, il les arrête. Dans le cas où des erreurs auraient été commises, si le taux de l'impôt lui paraît devoir être modifié, il peut demander aux commissaires de la commune un supplément d'enquête ; s'il le préfère, il procédera lui-même à des recherches. Après quoi, il fixera définitivement la contribution pour les revenus inférieurs à 3.000 marks, sans que la commission de taxation ait besoin d'être consultée. Ainsi, plus des trois quarts des contribuables sont taxés par un représentant du gouvernement, après une enquête, en grande partie, administrative. Dans ce système, la garantie de leurs intérêts et de leurs droits est-elle suffisamment assurée ? On peut se poser la question et hésiter à y répondre dans un sens affirmatif.

Pour les revenus soumis à la déclaration, les attributions du président diffèrent. Il commence par inviter les contribuables à faire ou à renouveler leurs évaluations. Cette invitation se traduit par la publication d'un avis général. Il prévient, en outre, spécialement ceux dont le revenu a dépassé 3.000 marks depuis l'année précédente. Les déclarations une fois recueillies, c'est encore lui qui les examine, mais il ne se contente pas des indications qu'elles contiennent. Il a pu s'y glisser des erreurs de fait ou des erreurs de droit, soit en ce qui concerne l'attribution des revenus aux différentes sources, soit dans le calcul des déductions admises. Dans le dessein de corriger ces évaluations erronées et d'arriver à une juste fixation de l'impôt, il se livre alors à des investigations personnelles. Il s'applique à réunir, sur le compte des contribuables, tous les renseignements capables de contrôler ou de rectifier leurs

déclarations. Les instructions ministérielles lui donnent, à cet égard, les pouvoirs les plus étendus. Il interroge qui bon lui semble et peut même pénétrer dans les demeures, pour vérifier sur place l'état des lieux, et la nature des améliorations faites. Mais ces renseignements complémentaires, il est bien certain qu'il ne les recueillera pas en personne. Il s'adressera, pour les obtenir, aux maires ou aux commissions d'évaluation. Aussi, peu à peu, ces dernières se sont-elles crues autorisées, sans mandat spécial, à user envers tous les contribuables des pouvoirs que possédait seul le Landrat. Cette usurpation, dont le public ne pouvait s'apercevoir, a eu au moins l'effet d'accélérer les opérations de l'assiette, en permettant aux autorités inférieures de fournir plus vite des dossiers complets sur chaque imposé.

Le président a encore le pouvoir d'instituer, à ses côtés, un certain nombre de fonctionnaires, chargés à sa place, du soin de conduire toutes les opérations de l'impôt. Si habile qu'on veuille le supposer, un seul homme n'aurait jamais eu le temps et les loisirs nécessaires pour pouvoir examiner toutes les situations qui lui étaient soumises, alors surtout que cet homme, comme le Landrat, avait des occupations multiples, en dehors de ses attributions financières. L'article 37 de la loi de 1891 autorise même les auxiliaires du Landrat à représenter le président, aux séances de la commission, ou, s'il y est présent, à y assister, en qualité de simples rapporteurs, avec voix consultative. L'enquête administrative, destinée à contester les déclarations d'impôt, sera donc conduite, entièrement, par des fonctionnaires et le Landrat prendra, en fait, les décisions. La commission de taxation aura, sans doute, le devoir de les sanctionner et elle en portera les responsabilités. Mais le plus souvent son intervention aura le caractère d'une formalité, d'une homologation presque donnée d'avance.

De ces observations, il ne faudrait pas conclure que la commission de taxation est destinée à tenir toujours un rôle effacé. Rien ne serait moins exact. Si, dans la majorité des cas, elle ratifie, sans résistance, les décisions de son président, il se rencontre des circonstances où les questions soulevées étant d'une appréciation délicate, la discussion, dans l'assemblée, prend un caractère des plus sérieux. De plus, lorsque les éclaircissements font défaut ou que les évaluations de la première commission paraissent défectueuses, la fixation du revenu imposable doit être, en séance, l'objet d'un débat. Dans la pratique, le travail est réparti entre les commissaires, qui font leurs propositions et examinent les déclarations. Si les chiffres portés dans les déclarations ne sont pas acceptés, ou même, dès que le Landrat a établi leur inexactitude, les contribuables sont avertis. Ils sont tenus de fournir toutes les explications nécessaires et de répondre à toutes les questions qui leur sont adressées. Pour cela un délai de deux semaines leur est imparti. Mais le président, s'il le juge nécessaire, pour des raisons spéciales, peut en prolonger la durée jusqu'à six semaines. Le principe établi, ici, par la loi, est très juste : l'enquête devient contradictoire, dès que la déclaration n'est pas acceptée. C'est une garantie considérable pour ceux des contribuables, dont le revenu dépasse 3.000 marks ; elle n'existe pas pour les autres.

Avant tout avertissement, les assujettis ont le droit de demander au président à être entendus par la commission, pour justifier ou pour rectifier les chiffres de leurs déclarations. Ils peuvent avoir aussi intérêt, malgré qu'aucune décision n'ait été prise à leur égard par la commission, à contester devant elle l'exactitude des faits de l'enquête du Landrat.

De telle sorte que, soit sur leur demande, soit d'office, les intéressés dont les énonciations sont discutées, ont la certi-

tude d'être entendus par leurs juges. Si les explications, fournies par les contribuables, n'ont pas dissipé tous les doutes, il est loisible à la commission de citer devant elle des témoins ou des experts et, d'une façon plus générale, de faire toutes les recherches nécessaires, pour administrer la preuve des faits. Elle pourra au surplus exiger, dans le cas où son président ne l'aurait pas déjà fait, la communication par les fonctionnaires de l'Etat ou des communes, de tous les livres, actes ou documents, concernant la situation des revenus du contribuable ; elle pourra même s'en faire délivrer des copies (1). Quant aux personnes, citées comme témoins, elles ne pourront refuser de comparaître, sous peine de graves amendes. Mais supposons que toutes les recherches aient été vaines, et que les témoignages n'aient pas apporté la lumière. A qui le doute va-t-il profiter ? Selon toute raison, la difficulté devrait être tranchée en faveur du contribuable, dont la déclaration n'a pas été démontrée inexacte. Ce résultat, cependant, n'a pas été accepté par la loi allemande. Le doute ne profitera pas nécessairement au déclarant. Il sera tranché par la commission dans le sens que bon lui semblera. A cet égard, la loi lui laisse un pouvoir d'appréciation absolu, ne voulant consacrer, sous quelque forme et dans quelque mesure que ce soit, le principe de l'auto-évaluation : « La commission arrêtera le taux de l'impôt, qui lui paraît exigible, d'après les constatations qu'elle a opérées. »

Dès que le chiffre de l'imposition est arrêté et fixé pour chaque contribuable, le président lui donne avis, par lettre, du montant de sa cote. La réception de cet avis, fixe le point de départ des délais de réclamation.

Le système d'établissement de l'impôt, que nous venons

(1) Seuls les livres des caisses d'épargne ne peuvent être consultés,

d'exposer, n'est pas à l'abri des critiques ; nous avons signalé quelques-uns de ses inconvénients. Il ne faudrait pas néanmoins en exagérer l'importance. Le principe de l'impôt personnel, basé sur le revenu réel, étant admis, la déclaration s'imposait. Le législateur eût été mieux inspiré, peut-être, d'en restreindre l'application, et de ne la rendre obligatoire que pour les sources de revenus qu'il lui était impossible de saisir autrement. Mais il eût fallu pour cela abandonner, en partie, le principe de la personnalité de l'impôt, principe presque séculaire en Prusse, qui semblait intangible et dont le maintien absolu paraissait être étroitement lié à l'intérêt social. En outre son système pour l'établissement de l'impôt paraissait offrir de sérieux avantages : « Le système électoral, dit des 3 tiers, assure la majorité aux possédants ; c'est là, une barrière contre les excès et la tendance à la spoliation » (1). Cette barrière est rendue encore plus efficace par le fait de la composition des commissions où figurent des fonctionnaires compétents et consciencieux. Le grief, toutefois, qu'on est en droit d'adresser à cette organisation, est de nécessiter la formation et l'examen, par chaque commission, d'un nombre considérable de dossiers. A cet égard, un fonctionnaire prussien des plus compétents, M. Fuisting, président de l'Oberverwaltungsgericht, a toujours été d'avis que les commissions et leurs présidents étaient trop surchargés, pour pouvoir satisfaire, d'une manière suffisante, aux exigences de leur tâche. Pour la préparation des cotes, le fisc, selon l'expression de M. Stourm, se montrant en général, « dans la pratique assez paternel », rencontre, de la part des redevables, un accueil qui lui facilite sa mission.

Le contribuable prussien n'appréhende pas de se mettre en

(1) Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 154.

rapports fréquents avec le Landrat. Il discute ses intérêts devant lui et, s'il n'est pas écouté, il use largement des voies de recours qui lui sont ouvertes. Il est regrettable néanmoins que, dans ses procédés de vérification, l'administration fasse principalement état des dépenses du contribuable pour établir le montant de ses revenus, alors qu'elle ignore de quelles sources les sommes dépensées ont été tirées. Elles proviennent peut-être d'un prélèvement opéré sur son capital par le contribuable, ou de produits qui n'ont pas le caractère de périodicité, inhérent aux revenus. Il est vrai, il faut le dire, en passant, que la loi ne s'étant pas expliquée suffisamment sur ce dernier point, certaines commissions ont cru pouvoir faire figurer dans les revenus, des avantages passagers. Elles l'ont fait et le font quelquefois encore. Mais ce sont là des exceptions, contre lesquelles les protestations de l'opinion et de la presse n'ont pas manqué de s'élever. La pratique générale est plus accommodante (1).

Contentieux.

Les recours, mis à la disposition des contribuables, pour faire corriger les erreurs de taxation, ont été fort bien combinés par la loi de 1891 qui a innové, en les instituant ainsi.

L'appel des décisions, ayant fixé le taux de l'impôt, est porté devant une commission de district spéciale, mais dont la composition présente beaucoup d'analogie avec la commission de taxation. Elle comprend des membres nommés et des membres élus. La présidence appartient à un commissaire du gouvernement, nommé directement par le ministre des Finances. Le président a des pouvoirs qui diffèrent quelque peu de ceux du Landrat, et qui s'appliquent à un double objet. Il est

(1) Ludwig Fuld, *Bulletin de la Société de Législation comparée*, 1907, p. 236.

chargé de diriger, d'abord, tous les travaux de fixation de l'impôt, dans son district, mais sans jamais intervenir directement dans les opérations des commissions. Son rôle est, ici, de pur contrôle : « il surveille l'application régulière des principes de fixation de l'impôt ainsi que la manière d'opérer des présidents de commissions de taxation et en outre il se préoccupe de l'achèvement, en temps opportun, des travaux » (1).

Mais là n'est point sa fonction principale. Il est investi, en effet, de la charge de présider les séances de la commission d'appel. Dans l'exercice de cette fonction, il ne se contente pas de diriger les débats. Il a le droit de procéder encore à tous les actes d'instruction que pouvait accomplir le président de la commission de taxation. C'est lui qui réunit les documents propres à éclairer la décision du tribunal, qui cite les réclamants ou les témoins. Il a qualité, comme les membres de la commission, d'ailleurs, pour procéder à des enquêtes directes, analogues à celles qui pouvaient être faites devant les autres degrés de juridiction.

Quant aux commissions d'appel, elles ont tous les pouvoirs des autres assemblées. Elles ont même le droit d'obliger les contribuables, les témoins ou les experts à confirmer leurs dépositions, sous serment, devant une juridiction compétente pour le recueillir. Dans la pratique, elles ne paraissent pas recourir fréquemment à cette mesure de la délation du serment.

L'appel peut être interjeté, soit par le président de la commission de taxation, soit par le contribuable. Le président est le représentant direct du Trésor auprès de la commission. Il est donc qualifié, par la nature de sa fonction, pour deman-

(1) Art. 42.

der, par voie d'appel, la réformation des décisions de cette dernière, qu'il juge contraires aux légitimes intérêts du fisc.

La procédure qu'il suit est des plus simples. Il se contente de saisir directement de sa réclamation le président de la commission d'appel. Un délai de quatre semaines lui est accordé pour cela, à compter du jour où la décision a été prise. Ce délai, pour le contribuable, sera le même, mais il aura pour point de départ le jour où l'intéressé sera présumé avoir connu la décision. A cet effet, l'article 53 prescrit de lui envoyer un avertissement, soit par un fonctionnaire public, qui alors en certifiera la remise, soit par le service de la poste. Le simple dépôt de l'avertissement à la poste suffit pour faire courir les délais. Le contribuable saisit de sa requête d'appel le président même de la commission de taxation. Celui-ci la transmet au président de la juridiction supérieure, après avoir été ainsi averti du recours, dirigé contre la décision des premiers juges.

Les réclamations, portées devant les commissions d'appel, sont de natures les plus diverses. Les unes sont fondées sur des griefs de droit, les autres sont incriminées pour des raisons de fait. On a, par exemple, attribué, à tort, telles ressources à une catégorie spéciale de revenus (1) ; des réductions ont été rejetées injustement (2) ; on a soulevé des critiques, à l'occasion de contestations matérielles : la valeur de certaines redevances (3), le calcul des revenus variables entre autres (4).

La commission jugera toutes ces questions ; elle rectifiera les fausses applications du droit existant, elle corrigera les

(1) O. V. G. i. St. 1. 130.

(2) O. V. G. i. St. 3.197, 202.

(3) O. V. G. i. St. 1.158.

(4) O. V. G. i. St. 7.4.

erreurs matérielles. Elle admettra, enfin, ou elle rejettera les demandes, tendant à obtenir des dégrèvements.

Les recours pour violation des règles de la procédure, dans le cas où les appelants auraient été privés des droits qui leur sont conférés par la loi, sont aussi de la compétence de la commission.

Cette compétence n'est pas limitée par la loi. Les juges d'appel connaîtront de toutes les décisions, relatives à l'application de l'impôt, qui auront fait l'objet d'un recours de la part de l'Etat ou des contribuables.

Le nombre des appels est relativement important. Ils s'élève à plus d'un dixième des cotes. Comment s'en étonner, quand on sait avec quelle minutie l'Administration procède à l'évaluation des revenus ? Les réclamations les plus nombreuses émanent, naturellement, des assujettis. A la vérité les commissions de taxation examinent, en général, avec bienveillance et scrupule les dires des contribuables, mais le Landrat, par la nature même de ses fonctions, est porté à augmenter, le plus possible, le rendement de l'impôt. Aussi a-t-on pu dire, à la tribune de la Chambre des seigneurs, qu'il contestait une déclaration sur trois environ. Ces contestations n'impliquent pas nécessairement des incriminations de fraude. Le plus souvent, elles ont trait à des questions de détail. Quoi qu'il en soit, le droit d'appel n'est pas illusoire pour les redevables qui y ont recours. Les chiffres donnés par M. Blondel (1) témoignent de l'utilité de ses effets : sur 1025 réclamations produites dans un cercle important, 972 ont été admises en 1906. Cette proportion ne saurait que donner une impression favorable de la sincérité des déclarations, et aussi

(1) Communication à la *Société de législation comparée*, 20 mars 1907, n° 4-5, p. 233.

des garanties sérieuses, que les contribuables rencontrent auprès des commissions d'appel.

Les décisions de ces dernières ne sont pas définitives, dans tous les cas. Le contribuable, ainsi que le président de la commission d'appel, ont le droit de les contester devant l'Oberverwaltungsgericht. Les délais sont les mêmes que pour le premier degré d'appel, mais le pourvoi ne peut plus être motivé par les mêmes raisons. Pour qu'il soit recevable, aux termes de l'article 44, il faut que la décision entreprise soit incriminée pour « non-application ou fausse application du droit existant, notamment des règlements émanant des fonctionnaires dans le ressort de leur compétence ; 2^e vices résultant de défauts essentiels dans la procédure. » D'une manière générale, les appels portant sur des questions de droit, sont seuls justiciables du Conseil d'Etat. Les erreurs de fait, les calculs contestés, sont jugés en dernier ressort par les commissions d'appel. L'organisation des recours fiscaux se trouve donc être la même que celle des recours devant les juridictions de droit commun. La procédure est semblable ; la composition des tribunaux seule diffère.

La procédure devant le tribunal administratif supérieur, n'a aucune analogie avec celle admise devant les autres commissions. Les affaires y sont jugées sur mémoires, ou plutôt, au simple vu des observations, que l'appelant est tenu d'insérer dans son pourvoi. Ce pourvoi est remis, par le contribuable, au président de la commission d'appel, qui le transmet à la juridiction supérieure, avec son avis. Que si, au contraire, le Conseil d'Etat est saisi par le président de la commission d'appel, l'assujetti devra être averti par la communication qui lui sera faite du pourvoi. Il a un délai de une à quatre semaines, pour y répondre par des observations écrites (1).

(1) Art. 45.

Il peut même, s'il le juge indispensable, demander à comparaître en personne ; mais il est rare qu'il y soit autorisé, le tribunal supérieur craignant, à juste titre, un encombrement excessif du rôle des affaires.

Les arrêts de l'Oberverwaltungsgericht peuvent se traduire par un ordre donné à la commission d'appel, ou par une rectification directe. Quand le bien-fondé du pourvoi a été reconnu, le tribunal supérieur se contente, la plupart du temps, de formuler des instructions sur la façon dont on doit entendre et appliquer les prescriptions légales : la commission d'appel statue alors par décision nouvelle, en se conformant aux règles posées par la cour de justice. Cette procédure sera suivie toutes les fois que les espèces litigieuses présenteront un caractère de généralité suffisant, pour que les principes de la décision rendue puissent servir, dans la suite, de guide aux taxateurs.

Autrement, le haut tribunal prononcera lui-même le redressement de l'impôt. Mais, dans aucun cas, il ne sera tenu de motiver ses jugements : sa fonction principale est de maintenir intacts les principes de la loi et de guider dans l'accomplissement de leur tâche les différents agents du fisc.

Les règles de contentieux, que nous venons de résumer, sont pour le contribuable, aussi bien que pour l'Etat, une garantie précieuse, qu'ils n'avaient pas, sous l'empire de l'ancienne législation. La présence dans les commissions d'appel de juges, assujettis eux-mêmes à l'Einkommensteuer, est de nature à rassurer les redevables, dont les réclamations ont un fondement légitime. D'autre part, la participation des fonctionnaires aux décisions de ces tribunaux, en même temps qu'elle est un gage certain de compétence, a pour effet d'assurer la sauvegarde des intérêts du Trésor. La fréquence des pourvois prouve surabondamment de quelle confiance, de quelle

autorité, jouissent auprès des intéressés les juridictions d'appel (1).

Pénalités.

Toute obligation légale doit être armée de sanctions, pour le cas où elle aurait été inobservée. En matière fiscale, notamment, la question des pénalités présente un intérêt considérable. Les plus honnêtes gens, en effet, ne se font pas toujours un scrupule de conscience, d'éluder, quand ils le peuvent, les charges de ses prescriptions. Une des conditions essentielles, pour le bon fonctionnement d'un impôt, est donc d'empêcher la fraude par la crainte d'une répression rigoureuse. C'est la sévérité seule des peines qui pourra défendre énergiquement les droits du fisc. La loi prussienne l'a compris. Elle a construit une échelle de pénalités qui visent, tout à la fois, les contribuables et les membres de la commission. Parcourons-en succinctement les degrés.

« Toute personne, porte l'article 66, qui, soit dans la déclaration d'impôt, soit dans la réponse aux questions à elle adressées, par une autorité compétente, soit dans les motifs invoqués, lors de l'instruction d'une réclamation : a) fournit sciemment sur son revenu imposable ou sur le revenu imposable des contribuables qu'il représente, des indications fausses ou incomplètes, qui sont de nature à amener une diminution d'impôt ; b) dissimule sciemment un revenu imposable, qu'il est obligé d'indiquer d'après les prescriptions de la loi ; — est puni, si un préjudice en est résulté pour l'Etat, d'une amende de 4 à 10 fois le montant du préjudice causé, dans les autres cas, d'une amende de 4 à 10 fois l'impôt annuel,

(1) Voy. Ludvig Fuld. Communication de M. Daguin à la *Société de législation comparée*. Séance du 20 mars 1907, n° 4-5, p. 236.

dont l'Etat aurait été frustré. En aucun cas, l'amende ne peut être inférieure à 100 marks. »

Il faut, pour que la peine puisse être appliquée, la réunion de ces deux conditions : que les fausses indications ou les dissimulations aient été faites sciemment et en outre, qu'il en soit résulté une perte au moins éventuelle pour le Trésor. Dans le cas où le contribuable aurait commis des erreurs matérielles involontaires, dans ses évaluations, alors même qu'un préjudice s'en serait suivi pour l'Etat, il ne tomberait pas sous le coup de la loi pénale. Il serait exonéré de toutes poursuites, à raison de sa bonne foi.

A l'inverse, si les conséquences d'une déclaration volontairement inexacte ne pouvaient préjudicier directement ou indirectement au Trésor, aucune peine ne serait encore applicable au déclarant. Sa mauvaise foi ne suffirait pas, à elle seule, pour justifier l'application contre lui d'une disposition répressive. Le cas, d'ailleurs, ne se présentera que rarement, sinon jamais, dans la pratique ; on ne conçoit pas, en effet, l'acte d'un contribuable qui sciemment donne sur son revenu des indications erronées, sans avoir en vue, par cette déclaration inexacte, de faire réduire, au détriment de l'Etat, le chiffre de ses impositions. Les hypothèses visées par la loi sont, en réalité, au nombre de deux. L'une et l'autre sont pénalement sanctionnées, mais dans des conditions différentes. L'Etat a subi réellement un préjudice par suite de la fausse déclaration ; dans ce cas, le déclarant coupable sera puni d'une amende, représentant la valeur de 4 à 10 fois le préjudice causé. Dans la seconde hypothèse, l'Etat n'a pas subi de dommage en fait ; mais le dommage, si la fraude n'eût pas été dévoilée, était possible. La sanction pénale, ici, consistera dans une amende dont le chiffre, sans pouvoir descendre au-dessous de 100 marks, sera égal de 4 à 10 fois le

montant annuel de l'impôt, que le Trésor a couru le risque de ne pas recouvrer (1). Si fortement armé qu'il apparaisse, le système de répression imaginé par la loi prussienne, pour sanctionner les dissimulations et les omissions volontaires de revenus, sera souvent impuissant, en fait, à atteindre et à réprimer la fraude. Quand les inexactitudes porteront notamment sur le revenu des propriétés foncières, des fermages, des professions libérales, le chiffre d'affaires des sociétés anonymes ou de la plupart des commerçants, l'administration aura le moyen de les rectifier. Dans ces situations, elle pourra le plus souvent exercer son contrôle. Mais il n'en sera certainement plus de même, toutes les fois que les dissimulations auront pour objet des valeurs mobilières, par exemple. La facilité d'évasion de ces valeurs permettra facilement au contribuable de les passer sous silence dans sa déclaration et le fisc manquera de preuves pour démontrer la fraude. L'impunité, cependant, ne sera pas définitive et certaine. Le contribuable sera à la merci d'un hasard, d'un événement inattendu qui dévoileront, au grand jour, les inexactitudes de sa déclaration. Une apposition de scellés après décès, une production de titres au cours d'un procès, le fait même d'une dénonciation le feront tomber sous l'application des rigueurs de la loi. Nombre de contribuables reculeront devant les appréhensions d'un si redoutable inconnu. Aussi, — autant qu'il est permis d'en juger — n'est-ce pas sous cette forme que se masque le plus généralement la fraude. Elle paraît devoir s'exercer, surtout dans l'évaluation du montant net de chaque source de revenus. L'habileté du contribuable s'applique à faire passer, à titre de déductions, dans sa déclaration, des catégories de

(1) Dans le cas même où l'amende est appliquée, le recouvrement de l'impôt dissimulé a lieu d'une manière indépendante et ne se prescrit que par un délai de 10 ans.

dépenses qu'il sait présenter comme ayant été faites pour l'entretien du revenu. Il exagère, pour le faire déduire également du montant de son revenu, le chiffre des pertes annuelles et régulières résultant de la détérioration de ses bâtiments, de ses machines et de son outillage. C'est dans une petite guerre d'opérations de minutieux détails, que le déclarant, peu consciencieux, cherche à obtenir la réduction de sa cote, plutôt que dans la dissimulation de nombreuses et importantes valeurs. S'il succombe, en effet, dans quelques-unes de ses tentatives, la sanction par lui encourue ne sera pas trop rigoureuse, puisqu'elle ne dépassera pas la valeur, multipliée par 10, des petites sommes dont il a voulu se faire indûment décharger.

A l'exemple des contribuables, dont les obligations sont pénalement sanctionnées, les devoirs des fonctionnaires le sont également. Mais ici, l'on ne saurait affirmer que l'effet en soit aussi efficace. Nous savons que les membres des diverses commissions administratives sont tenus de garder le secret professionnel sur les opérations qui leur sont confiées. Ils en font la promesse sous la foi d'une sorte de serment (1). Quant aux fonctionnaires, ils sont déjà liés par leur serment administratif. Que si les uns ou les autres viennent à manquer à la foi de leurs engagements, ils tombent sous le coup de la loi pénale. Une amende de 1.500 marks au maximum, ou un emprisonnement de 3 mois au plus, peut leur être infligé. En réalité, peu de poursuites ont été exercées pour faits de divulgation, par les commissaires ou par les représentants du pouvoir, du secret professionnel. Deux motifs expliquent l'inaction, dans l'espèce, du ministère public. La preuve du délit, en pareil cas, est toujours difficile, le plus souvent im-

(1) Art. 52.

possible, à rapporter. En outre l'administration allemande tient à conserver, aux yeux du public, le prestige qui fait sa force. Elle n'hésite pas en général à couvrir les fautes de ses membres, même lorsqu'il s'agit, comme pour les membres des commissions, de collaborateurs improvisés.

Conclusion.

Terminons cet exposé en nous demandant si la loi du 24 juin 1891 a bien atteint le but qu'elle se proposait. Le discours du trône de 1890 prévoyait une amélioration des tarifs. Cette amélioration a été opérée, dans l'intérêt surtout des revenus moyens. Le taux de la contribution pour les revenus de 3.000 marks à 9.500 marks a été abaissé. Mais la réduction n'a pas été sensible pour les classes de contribuables les plus intéressants, ceux qui sont imposés pour un revenu inférieur à 3.000 marks. Malgré tout, une diminution sérieuse, dans les charges de la masse des citoyens, est résultée de la mesure qui exemptait de l'impôt les personnes ayant moins de 900 marks de revenus. L'amélioration était compensée, il est vrai, par une diminution des droits électoraux, le nombre des électeurs de la troisième classe ayant par ce fait considérablement augmenté. Mais ce changement ne paraît pas avoir été trop vivement ressenti par ceux qui en subissaient les effets. La masse des citoyens se désintéresse facilement de la vie électorale, en Prusse. Seules les élections au Reichstag offrent pour elle quelque intérêt et ces élections ont lieu au suffrage universel.

A ces divers points de vue, les progrès opérés, dans la législation fiscale de la Prusse, furent d'une importance relative : il n'en a pas été de même, pour les autres dispositions de la loi. Par le moyen de la déclaration, le revenu imposable était fixé d'une manière plus exacte et bien que ce mode

d'évaluation entraînant, dans la pratique, des conséquences fâcheuses, le progrès réalisé n'en était pas moins appréciable. A partir de ce moment, chacun fut admis, par le fisc, à participer à la fixation de sa contribution. Le régime des évaluations imprécises, faites en dehors des redevables, suivant des règles mal définies, fut abandonné. Les améliorations, résultant de l'ordre nouveau des choses, parurent donc notables. Elles furent accueillies avec une satisfaction qui n'avait d'égale que l'impatience, avec laquelle on les avait attendues.

Quant à ceux-là mêmes qui étaient incapables de calculer le montant de leurs ressources, ils en abandonnaient le soin à une administration, agissant maintenant avec méthode, et contre les excès de laquelle un système de juridiction complet les protégeait.

En résumé, théoriquement envisagée, l'œuvre de M. Miquel est sujette à certaines critiques. Elle comporte de graves lacunes. Elle est aussi entachée de défauts, qui l'auraient, sans aucun doute, ailleurs qu'en Prusse, fait répudier dans la suite. Mais elle avait, avant tout, les caractères d'une loi prussienne. Elle était le dernier terme d'un développement nécessaire, la partie fondamentale de la révolution qui s'accomplissait dans le régime général des finances. Dans le milieu où elle était appelée à vivre et à fonctionner, elle avait l'immense avantage d'être conforme à l'esprit national. Telle qu'elle était, elle résista donc aux critiques dont elle fut l'objet, et ses imperfections de détail, révélées par la pratique, furent en partie corrigées par la loi de 1906.

TROISIÈME PARTIE

SECONDE PARTIE DE LA RÉFORME DE 1891-1893

CHAPITRE PREMIER

IMPÔT COMMUNAL SUR LE REVENU.

Nécessité d'une réorganisation des finances communales. — Caractères essentiels de la réforme. — L'impôt communal sur le revenu : personnes imposables ; — revenu imposable ; — tarifs ; — établissement de l'assiette. — Conclusion.

Nécessité d'une réorganisation des finances communales.

Nous avons indiqué quelle était encore, en 1891, la complexité des finances communales. M. Miquel avait annoncé au Landtag, un projet de loi tendant à les réformer et à les unifier. Il se proposait alors de remplacer uniquement les nombreux textes anciens par une législation plus homogène, applicable à toute la Prusse, sans distinction désormais en-

tre les provinces de l'Est et celles de l'Ouest. Mais la réforme projetée ne devait pas rester circonscrite dans des limites si modestes. Elle ne visait rien moins qu'à une révolution complète et profonde de tout le régime de ces impôts en appliquant la formule, par laquelle le ministre résumait ses théories : « les impôts personnels conviennent à l'Etat ; — les impôts réels aux communes ».

En 1893, au moment du vote de la loi, on se trouvait fort éloigné de cet idéal, lequel du reste ne paraît pas devoir être avant longtemps réalisé. La partie la plus importante des ressources communales avait disparu avec la suppression des taxes de mouture et d'abatage et aussi avec la suppression des douanes locales. Les communes s'étaient trouvées alors, dans la nécessité de créer des centimes additionnels aux impôts d'Etat. Mais dans l'établissement de ces taxes, elles n'avaient pas tenu compte de l'axiome : « Leistung und Gegenleistung », en ne faisant pas participer les habitants aux dépenses communales, dans la proportion exacte des avantages qu'ils en retiraient. C'est ainsi qu'elles affectèrent pour une part considérable aux ressources de leurs budgets, les contributions accessoires à l'impôt sur le revenu. Le tableau suivant nous en fournit la preuve (1).

NATURE DES IMPOTS	Montant en principal des impôts d'Etat	Montant des centimes communaux	0/0
	marks	marks	
Impôt foncier sur les maisons.	23.446.998	15.770.755	67
Patentes.	11.743.712	959.135	8
Impôts sur le revenu.	54.652.430	89.708.770	190
Impôt sur le loyer.	»	13.827.900	

Ces chiffres sont établis, d'après les budgets des 205 villes

(1) Jacques Derbanne, *La réforme des impôts en Prusse*, p. 57.

prussiennes, comptant plus de 10.000 habitants. La proportion demandée aux impôts personnels, par la commune, ressort donc à 88, 33 0/0. Dans les grands centres urbains la situation n'était pas meilleure et le rendement des impôts réels se trouvait être très inférieur aux sommes fournies par les contributions personnelles. Ce régime, injuste en théorie, était encore contraire aux intérêts des communes, exposées à voir leurs ressources brusquement diminuées par le déplacement de quelques gros contribuables. La réforme de M. Miquel, sur ce point, fut donc aussi bien accueillie que l'avait été celle de l'Einkommensteuer. Elle était, du reste, la partie essentielle de l'œuvre entreprise par cet homme d'Etat.

Caractères essentiels de la réforme.

Pour appliquer l'idée que la contribution communale représente la valeur du service rendu, il faut distinguer entre les dépenses qui profitent à tous les habitants, et celles qui sont seulement utiles à une catégorie de citoyens, aux propriétaires fonciers par exemple. Aussi la loi insiste-t-elle sur la nécessité d'établir des taxes spéciales : « Pour couvrir les frais d'établissement et d'entretien, d'aménagements exigés par l'intérêt général, mais procurant plus spécialement certains avantages à des particuliers, les communes peuvent exiger que ces particuliers, propriétaires ou usagers, contribuent aux frais occasionnés par ces aménagements. L'importance des cotisations, ainsi perçues, devra être mesurée, suivant les avantages que chaque participant retirera des aménagements créés » (art. 9).

En pratique, il ne sera pas très difficile de distinguer dans quelle mesure l'usage de telle ou telle amélioration a pu profiter à un groupe d'habitants. Aucune difficulté, par exemple, ne se présentera quand la commune aura établi un lavoir :

chaque ménagère, en y pénétrant, paiera une faible redevance. Mais le montant devra être calculé de telle sorte, « que seuls les frais d'administration et d'entretien de ces établissements ou aménagements soient couverts, ainsi que les intérêts et frais d'amortissement du capital de fondation ». Ce système aura pour effet de créer une foule de droits d'entrée, de péage, d'usage, qui grèveront la population pauvre : la loi autorise alors la commune, quand elle le juge nécessaire, à modérer ou à supprimer ces taxes.

Tous les cas ne seront pas aussi simples que celui que nous venons de citer. L'élargissement d'une rue, la création d'un square, profitent aux propriétaires qui habitent aux alentours : ils devront participer aux frais, au moyen d'une contribution ; mais encore faut-il qu'ils soient d'accord sur la nécessité des travaux : la loi exige que leur avis soit demandé, et elle organise, en leur faveur, un recours contre la décision prise. En ce qui concerne les travaux publics, la participation des habitants est réglée, d'une manière précise, par des lois spéciales, mais la loi de 1893 prévoit un taux plus élevé pour leur contribution.

Ainsi le nouveau texte établissait nettement le principe des taxes et des contributions spéciales. Elles devaient être levées, à défaut des ressources, tirées d'exploitations ou de propriétés communales, mais de préférence aux impôts, indirects ou directs. Si l'idée était excellente, elle ne reçut pas, dans la pratique, tout le développement qu'aurait désiré lui donner M. Miquel. Les communes se heurtèrent au mécontentement des habitants et les taxes d'usage ne prirent qu'une place restreinte dans les budgets des villes. L'article 4 prévoyait l'abandon de leur perception, quand il s'agissait d'établissements, d'un usage assez général, ou pour des raisons spéciales.

Il restait aux municipalités la faculté de trouver, dans les impôts indirects, d'abondantes ressources. Le ministre constate, en effet, au cours de son exposé des motifs, dans quelle faible proportion ils étaient établis alors : sur 205 villes de 10.000 habitants, 54 seulement y avaient eu recours et pour 4,70 0/0, à peine, de leurs dépenses. Pour diminuer le poids des impôts directs, il était nécessaire de ne plus les négliger et la loi encouragea leur création.

Cependant, une entière liberté n'est pas laissée aux conseils d'administration, dans le choix des contributions indirectes. Ce choix devra être approuvé par une ordonnance fiscale ; il faudra se conformer, en outre, aux prescriptions des articles 13 et suivants. C'est ainsi que la création des impôts sur les objets d'alimentation, tels que la viande, les grains, les farines, les pains et la pâtisserie, est interdite dans l'avenir ; toutefois, là où ces sortes de taxes fonctionnent, au moment de la promulgation de la loi, elles sont maintenues. Seuls les droits sur le gibier et la volaille pourront être établis. Quant aux taxes de mouture et d'abatage, la loi du 25 mai 1873 leur reste formellement applicable. Sous ces réserves, les communes possèdent toute liberté pour instituer les impôts indirects, dont le produit n'est pas destiné à l'Empire. Ce fut du côté des taxes sur le luxe principalement, et vers les impôts industriels, à raison des locaux occupés, que l'attention des municipalités se porta, de préférence. Mais les impôts somptuaires, en particulier, sont de productivité restreinte et leurs taxes s'étaient multipliées si étrangement, qu'il fallut mettre un terme à leur développement. La loi de 1893 les limite aux spectacles et aux chiens. Enfin l'article 19 rétablissait un axiome budgétaire méconnu par les corps municipaux ; l'application du produit de certains impôts, à des dépenses déterminées, ne devait plus avoir lieu ; la spécialisation des recettes était désormais interdite.

Malgré toute la faveur que le ministre désirait voir accorder aux contributions indirectes, il ne pouvait s'illusionner sur leur manque de productivité, l'Empire s'étant réservé les plus importantes. Aussi la loi autorisa-t-elle l'organisation des impôts directs.

En premier lieu, les impôts réels étaient abandonnés par l'Etat ; les communes se voyaient accorder, par l'article 23 de la loi du 14 juillet 1893, le droit de les rétablir sur la propriété foncière et les exploitations industrielles. Là où ils fonctionnaient déjà, ils devaient être mis en harmonie avec les dispositions nouvelles ; dans tous les cas, il fallait qu'une ordonnance fiscale en approuvât les conditions. L'impôt sur la propriété foncière frappe les terres situées sur le territoire de la commune (1) ; son assiette peut être établie « d'après le revenu net ou la valeur utilisable, pendant une ou plusieurs années, soit d'après l'importance des baux, soit d'après la valeur moyenne des terrains et des bâtiments, soit d'après la classification des terres dans la commune, soit en combinant deux ou plusieurs des éléments qui précèdent ». La loi laisse aux communes une grande latitude pour le mode de perception de ces taxes. Mais comme, en fait, l'imposition a lieu, d'après le revenu, l'administration de l'Etat, qui possède toutes les indications nécessaires, avec les enquêtes de l'Einkommensteuer, reste chargée des opérations fiscales.

L'impôt communal industriel porte sur les catégories, énumérées par la loi ; il doit peser, dans une proportion égale, sur tous les contribuables. Mais de même qu'on admet un Bauplatzsteuer, lorsqu'une propriété a augmenté de valeur, par suite de travaux de voirie, de même une surtaxe est im-

(1) De nombreuses exceptions sont prévues par l'article 24 en faveur des locaux affectés au roi, à un service public et à des œuvres d'assistance ou religieuses.

posée, quand une industrie ou un commerce ont été avantagés par des dépenses communales (1).

Provisoirement enfin, les centimes additionnels aux anciens impôts réels d'Etat, seront maintenus, en vue de laisser aux administrations communales le temps nécessaire pour discuter et établir les nouveaux régimes fiscaux. On supprimait donc le principal, en maintenant temporairement l'accessoire. En Prusse, l'application d'une telle méthode n'entraînait pas de graves inconvénients. En effet l'attribution du produit de l'impôt était seule changée : l'assiette restait la même. Quant au contribuable, il ne subissait pas un accroissement de taxes. Il subissait plutôt un retard, dans l'allègement de ses charges et ce retard était assez minime, puisqu'il ne devait pas se prolonger au delà de l'année 1898.

L'impôt communal sur le revenu.

La loi du 14 juillet 1893 ne se bornait pas à abandonner le produit des impôts réels aux communes. Elle créait encore une contribution additionnelle à l'impôt d'Etat sur le revenu. Pour établir cet impôt, elle s'écartait du principe de la spécialité ; c'était par voie de centimes, ajoutés au principal de la cote personnelle de chaque contribuable, que les budgets communaux devaient s'alimenter pour partie. De même que toutes les taxes municipales, les centimes additionnels constituaient un impôt de répartition, mais ils ne devaient être admis qu'en cas d'insuffisance des impôts indirects et des impôts réels. D'autre part, ils étaient limités, légalement, quant au nombre.

Personnes imposables. — Les contribuables, soumis à

(1) Dans la mesure où ces dépenses n'ont pas été couvertes par les cotisations.

l'obligation d'acquitter l'impôt communal sur le revenu, sont énumérés à l'article 33 de la loi de 1893. Ce sont : 1^o les personnes qui ont une résidence dans la commune, pour tout le revenu qu'elles possèdent en Prusse et hors de Prusse, en tant que ce revenu n'est pas exempté d'impôt ; 2^o les personnes qui, sans avoir une résidence dans la commune, y ont des propriétés foncières, des établissements commerciaux (y compris les mines), ou industriels, mais seulement pour le revenu qu'elles en tirent sur le territoire de la commune ; 3^o les sociétés et personnes morales, pour le revenu qu'elles tirent d'exploitations situées dans la commune ; 4^o l'Etat pour ses propriétés et ses exploitations.

La détermination des personnes imposables repose donc exactement sur cette idée, que le contribuable profite, d'une manière ou d'une autre, des services communaux ; il en jouit, en effet, soit qu'il réside sur le territoire de la commune, soit qu'il y possède des biens productifs de revenus. C'est dans ces deux conditions essentielles que se résume l'imposabilité communale ; quant aux exceptions, elles intéressent les mêmes personnes que celles qui sont visées dans l'impôt d'Etat.

Les personnes morales ne sont pas soumises à l'impôt, dans toutes les communes où elles font des affaires. La loi exige, en effet, qu'elles y possèdent, au moins, leur principal établissement, leurs dépôts, des ateliers de fabrication, des maisons de vente, ou une agence, autorisée à faire des affaires en leur nom et pour leur compte. Pour les chemins de fer, l'existence de stations, d'ateliers ou de dépôts est nécessaire : le simple fait, pour des voies ferrées, de traverser une commune, ne crée pas, en faveur de cette dernière, le droit d'imposer la compagnie.

Les principes qui déterminent l'imposabilité, semblent très nets : la résidence ou les sources de revenus, situées dans une

commune, sont des bases dont le contrôle est facile. De doubles impositions sont néanmoins à prévoir. Pour régler les difficultés, susceptibles à cette occasion de se produire, la loi de 1893 leur a consacré un chapitre spécial. Il se peut, notamment, qu'un contribuable ait dans une commune sa résidence et, dans d'autres communes, des domiciles distincts. Où et dans quelle limite paiera-t-il l'impôt communal sur l'ensemble de ses revenus ? Toutes les communes, celles des domiciles comme celles de la résidence, ont le droit d'imposer le revenu, provenant de biens fonciers ou d'établissements commerciaux et industriels, situés sur leur territoire. Mais il est possible que pour la commune de résidence, le montant du revenu imposable, calculé d'après la valeur des biens, possédés par le redevable sur son territoire, soit inférieur à un quart du revenu total. Cette commune, cependant, aura le droit d'exiger le paiement du quart entier de l'impôt sur le revenu, sauf à faire réduire la part des autres communes, encore que le contribuable ait plus des trois quarts de ses biens sur le territoire de ces dernières. Ce résultat peut paraître choquant, au premier abord. Il se justifie par la nécessité de soumettre les contribuables à une part d'impôts, relativement importante, dans les communes où ils ont établi le siège de leur résidence.

Une solution absolument identique est, à plus forte raison, donnée par la loi, lorsque le contribuable a sa résidence dans une commune, d'où il ne tire pas un quart de ses revenus, et qu'il possède des propriétés, dont le revenu dépasse les trois quarts de ses ressources, dans d'autres communes, où il n'a pas établi de domicile. La commune de sa résidence a le droit d'exiger le quart de l'impôt du revenu, au détriment des autres communes, sur le territoire desquelles le contribuable a plus des trois quarts de ses biens.

La règle est différente quand il s'agit de revenus mobiliers : le lieu du domicile déterminera la compétence de la commune pour l'assiette de l'impôt. S'il y a coexistence de plusieurs domiciles, le droit d'imposer se répartira exactement entre les communes où ces domiciles sont établis.

Revenu imposable. — Le revenu imposable diffère, d'après ce que nous venons de dire, suivant les communes : celles où l'assujetti réside, perçoivent l'impôt sur l'ensemble de ses ressources, déduction faite du revenu imposé dans les autres localités ; celles au contraire d'où le contribuable tire certains revenus, sans y résider, n'établissent sa coté que sur les sources de revenus, situées sur leur territoire (art. 49).

Le calcul de ce revenu ne présente aucune difficulté, puisqu'il est déjà établi pour l'impôt d'Etat. Les indications recueillies et les évaluations opérées en vue de l'Einkommensteuer, serviront également à l'établissement des taxes communales. Les mêmes rouages administratifs fonctionneront indistinctement, dans l'intérêt de l'un et de l'autre, ce qui sera un avantage considérable, au point de vue des frais de perception de l'impôt. La taxation n'en appartient pas moins aux autorités communales, qui sont seules compétentes pour la prononcer.

La différence essentielle avec l'impôt d'Etat, est dans le minimum de revenu, exonéré de la taxe. Au-dessous de 900 marks la contribution est possible, mais elle ne l'est pas dans la même proportion : — pour un revenu ne dépassant pas 420 marks, $\frac{2}{5}$ 0/0 de ce revenu seulement peut être imposé, et entre 620 et 900 marks, différents maxima sont établis à la taxe. Il est en outre spécifié que les communes sont libres d'exonérer entièrement les revenus, dans la même proportion que l'impôt d'Etat, quand il pourra être pourvu

autrement aux dépenses. L'exemption sera de droit, lorsque les intéressés recevront des secours permanents de l'assistance publique.

Si le revenu imposable et son calcul obéissent, pour la majorité des contribuables, à des règles identiques à celles que nous avons étudiées, plus haut, pour l'Einkommensteuer, des difficultés sont à prévoir, en ce qui concerne les domaines de l'Etat ou des communes et les chemins de fer. Les exploitations domaniales sont considérées isolément, pour chaque groupement, et leur revenu net est évalué « conformément à la proportion existant entre le rendement net de l'impôt foncier et l'excédent budgétaire des recettes sur les dépenses des domaines et des forêts, dans chaque province, en tenant compte des charges et frais d'administration ». Il serait intéressant de montrer comment, au moyen d'une telle règle, l'Etat est arrivé à créer pour ses revenus fonciers une situation privilégiée, vis-à-vis de l'impôt communal. En réalité, il est imposé sur ses bénéfices nets, et non sur son revenu. Les chemins de fer de l'Etat bénéficient également d'avantages semblables, puisque leur revenu doit être évalué, d'après « l'excédent comptable des recettes sur les dépenses, en ajoutant aux dépenses une somme, représentant les intérêts à 3 1/2 0/0 du capital de fondation ou d'acquisition. Le revenu net imposable sera définitivement arrêté et publié, chaque année, par le ministre compétent ».

Mais comment répartir l'impôt, dû par des exploitations de l'Etat ou des entreprises particulières, entre les communes intéressées ? Quand il s'agira d'un domaine, comme une forêt ou une mine, son étendue territoriale et sa valeur, déterminées par l'assiette de l'impôt foncier, permettront une répartition facile. Pour les chemins de fer, il faudra tenir compte du traitement du personnel régional, de la superficie occupée

par les locaux d'exploitation, dans les communes, et des charges imposées à ces dernières, par l'existence des stations ou des ateliers. Les règles de l'assiette sont, sur ce point, très compliquées, et c'est, en réalité, le ministre des finances qui indique aux divers conseils communaux, le montant des revenus qu'ils pourront imposer.

La loi de 1893 a institué un régime plus simple, mais aussi plus arbitraire, pour les établissements financiers, qui ont des succursales dans diverses communes. La commune, sur laquelle se trouve la direction principale, établira son imposition sur $1/10$ du revenu total ; le reste du revenu imposable sera réparti entre les diverses communes, proportionnellement au revenu brut, que ces établissements percevront, dans chacune d'elles. Ainsi l'impôt, payé au lieu du siège social, sera toujours majoré par ce prélèvement de $1/10$ sur l'ensemble du revenu. Cet avantage n'est pas de nature, par son importance, à pouvoir léser les intérêts des localités où sont établies de fortes succursales. Il représente, en réalité, une taxe sur le personnel dirigeant.

En résumé le revenu soumis à l'impôt communal, est déterminé par l'importance des intérêts, que le contribuable possède dans la localité. Les règles de calcul sont les mêmes que pour l'impôt d'Etat, sauf les exceptions que nous avons signalées et sur lesquelles il aurait été très intéressant de pouvoir insister. Mais le minimum exempt de contribution peut être supprimé, lorsque le nombre des contribuables, possédant plus de 900 marks de revenus, n'est pas suffisant à assurer le fonctionnement de l'impôt. Il en sera ainsi dans beaucoup de communes ; la loi cependant a voulu éviter que les ressources modestes fussent par trop surchargées ; aussi a-t-elle établi pour elles des règles spéciales.

Tarifs. — La loi n'établit pas de tarifs spéciaux à l'impôt

communal, puisque celui-ci doit toujours (1) procéder par addition de centimes au principal de l'Einkommensteuer d'Etat. Néanmoins le nombre de ces centimes est limité et des règles spéciales régissent la façon dont ils seront répartis entre les diverses contributions ; ces règles ont pour effet d'influer indirectement sur le tarif de l'impôt sur le revenu. Le chiffre des centimes additionnels à ajouter, au profit de la commune, aux impôts réels d'Etat (2), doit, en général, être au moins égal et au plus supérieur, de moitié, aux taxations additionnelles à l'impôt d'Etat sur le revenu. Tant que par l'addition des centimes, le principal des anciens impôts réels ne sera pas augmenté de 100 0/0, on pourra laisser libre l'impôt sur le revenu ou ne faire subir à cet impôt, que des augmentations correspondantes. Mais si l'on accroit de 150 0/0 les impôts réels et que l'impôt d'Etat sur le revenu soit déjà augmenté de 150 0/0, on devra, pour chaque centime additionnel aux impôts réels, ajouter deux centièmes à l'impôt sur le revenu.

En résumé, jusqu'au moment où le nombre des centimes sera de 150, pour chaque catégorie d'impôt, les additions à l'Einkommensteuer d'Etat devront être inférieures ou égales aux impôts communaux réels. Au delà de ce chiffre, l'accroissement des charges sera supporté, pour 2/3 par les assujettis à l'impôt sur le revenu, et pour 1/3 seulement, par les contribuables fonciers ou industriels. En aucun cas les impôts réels ne pourront être frappés de plus de 200 0/0. En conséquence,

(1) Les impôts communaux sur le revenu, existant en 1893, peuvent être exceptionnellement maintenus, ou des modifications de taux autorisées, mais la proportion pour les degrés inférieurs ne doit pas être plus forte que pour les degrés supérieurs et celle applicable à ces derniers ne doit pas dépasser le tarif de l'impôt d'Etat.

(2) Le principal en est supprimé ; il ne sert plus que comme base au calcul des centimes.

l'Einkommensteuer dont les centimes ne peuvent accroître les charges, que concurremment avec ceux des impôts réels, ne supportera jamais plus de 250 0/0 à titre de taxes communales.

Mais, dès que les taxations additionnelles atteignent 100 0/0 du montant total de l'impôt sur le revenu, les communes sont tenues de solliciter la ratification de l'Etat. Elles ne devront pas, du reste, établir arbitrairement les centimes sur les cotes foncières ou personnelles, en observant simplement les proportions, que nous venons d'indiquer. Elles opéreront la répartition des dépenses, en tenant compte des contribuables, auxquels elles profitent, sans préjudice des taxes spéciales et des cotisations. Les taxations additionnelles peuvent, cependant, remplacer ces dernières. Elles ne constituent alors qu'une forme différente de perception, mais, la sous-répartition entre les impôts fonciers et industriels doit être telle, que chaque impôt ne puisse subir plus du double de l'augmentation à supporter par l'autre. — Telles sont les limites dans lesquelles pourront se mouvoir les communes pour l'établissement des taxes additionnelles. Elles ont à cet égard un champ d'action très étendu, ouvert devant elles. En 1907, la ville de Berlin par exemple a perçu 100 centimes additionnels à l'impôt sur le revenu d'Etat. C'est, du reste, ce dernier impôt qui, malgré les précautions de la loi, supporte, pour la plus grande partie, le fardeau des charges communales ; les villes allemandes y ont recours pour plus de 70 0/0 de leurs recettes fiscales.

Une des particularités intéressantes de la loi de 1893, consista à étendre l'obligation de l'impôt, à tous les contribuables. Mais si l'exonération de la taxe, à raison d'un minimum de ressources, considéré comme indispensable à l'existence, fut supprimée, un maximum d'imposition fut établi pour les re-

venus inférieurs à 900 marks. L'article 38 dispose à ce sujet : 1^o pour un revenu inférieur à 420 marks, 2/5 0/0 du revenu est soumis à l'impôt. Une certaine partie de ce revenu, les 3/5 0/0 sont libérés de toute taxe ; cela ne constitue pas une exemption, mais seulement un dégrèvement. En outre, le taux établi par la commune, ne devra pas rendre la taxe supérieure à 1 m. 20 pf. Il en résultait, en prenant pour exemple un revenu de 420 marks, que la somme imposable se trouvait être de 168 marks, passible au maximum d'une taxe de 1.20 soit seulement 0.72 0/0. — 2^o Les revenus de 420 à 660 marks ne supporteront pas plus de 2 m. 40 d'impôt, soit 0.57 0/0. — 3^o Pour un revenu de plus de 600 marks, le maximum sera de 4 marks ou 0.66 0/0. Cette proportion, un peu supérieure à celle des premiers degrés de l'Einkommensteuer d'Etat, était néanmoins assez faible, pour être facilement supportée. Il était facultatif, d'ailleurs, pour les communes, de la réduire ou même d'exempter, entièrement, les revenus inférieurs à 900 marks.

En somme, si l'impôt sur le revenu communal fait peser une lourde charge sur les contribuables, dont il double, en fait, les impositions et que, légalement, il peut même arriver à tripler, cet impôt n'exige des classes pauvres, qu'une faible redevance.

Etablissement de l'assiette. — Les opérations de l'assiette sont conduites et effectuées par l'autorité communale, ou par un comité fiscal communal. L'organisation de ces commissions est régie par la loi de 1893, qui se réfère aux articles 50 à 54 de la loi du 24 juin 1891. Il est donc inutile d'en rappeler les dispositions. Quand les autorités communales ne peuvent recueillir elles-mêmes les renseignements nécessaires, elles les sollicitent des représentants des autres communes ou des fonctionnaires,

chargés de l'assiette des impôts d'Etat. Au besoin même, le contribuable peut être invité à fournir des indications, mais il a le droit d'exiger que les questions lui soient posées sur un point précis, et il n'est tenu, en aucun cas, à la déclaration. En ce qui concerne spécialement l'impôt additionnel sur le revenu, la formalité de la déclaration serait dépourvue d'utilité, dans le cas où la commune a la possibilité de puiser les renseignements nécessaires, dans la déclaration que le contribuable a fournie pour asseoir l'impôt d'Etat.

Les voies de recours, par contre, ont été l'objet d'une organisation spéciale. Les réclamations, faites à l'occasion des taxations communales, ne peuvent pas porter naturellement sur le principal de l'impôt d'Etat. Il s'ensuit que leur portée est, en réalité, restreinte aux erreurs matérielles et aux répartitions irrégulières des centimes entre les différents impôts. En première instance, le comité de cercle est compétent, pour statuer sur les contestations d'imposition, dans les communes rurales, ou dans les districts domaniaux ; le comité de district possède les mêmes pouvoirs de juridiction pour les communes urbaines. Les décisions de ces tribunaux sont seulement susceptibles de révision et cela, dans un délai de deux semaines, par voie de procédure orale. En fait, les litiges s'élèveront surtout entre les communes intéressées, soit à raison des industries établies, à la fois sur les territoires limitrophes de deux circonscriptions, soit à raison des subsides qu'une commune doit fournir à une autre dans les cas prévus par l'article 53 (1). L'organisation de la procédure d'appel n'a pas la même importance que pour l'Einkommensteuer d'Etat. D'une

(1) Ainsi les frais d'assistance, d'écoles, etc., occasionnés à une commune par des ouvriers employés à une exploitation sur le territoire de l'autre, donneront ouverture à une indemnité.

façon générale, en effet, l'application des règles de l'assiette ne donne pas lieu à des difficultés sérieuses.

Conclusion. — La loi sur les finances communales marquait un progrès considérable sur la législation antérieure. Elle unifiait le mode de perception des taxes et s'inspirait de principes équitables. « Chaque habitant doit participer aux dépenses communales et payer les impôts communaux en proportion de l'avantage qu'il tire de ces dépenses et dans cette mesure seulement. » C'est là le fondement de la doctrine, consacrée, en cette matière, par la loi de 1893. L'application de cette loi soulevait assurément, dans la pratique, de grandes difficultés. Mais la méthode qui fut suivie tendait à les atténuer. L'administration municipale évalue le total de ses dépenses ; elle en déduit le montant des produits des biens communaux, celui des taxes et cotisations, puis le rendement des impôts indirects ; après quoi, elle demande le surplus des ressources qui lui sont nécessaires, aux contributions directes, impôts réels ou centimes additionnels à l'impôt sur le revenu. Pour réunir ces ressources, une grande latitude est laissée aux communes, mais le contrôle de l'administration fiscale veille toujours sur leurs résolutions (1). Avec la réforme de 1893, la diversité, dans les impôts locaux, disparut à jamais. Les communes marquèrent leurs préférences pour le procédé des centimes additionnels à l'Einkommensteuer, lequel se recommandait à leur choix par la souplesse de son mécanisme et les facilités de son recouvrement.

La réorganisation des impôts communaux fut, en définitive, le but essentiel de la réforme de M. Miquel. Elle est aussi la partie la moins imparfaite de son œuvre.

(1) Le 22 décembre 1894 et le 9 mars 1895 ont été refusées ainsi des taxes sur les pianos, pigeons, canards, chats, etc...

CHAPITRE II

L'ERGÄNZUNGSTEUER.

Nécessité d'un impôt complémentaire. — Discussion du projet de loi. — Loi du 14 juillet 1893 ; — I. Bases d'imposition : Personnes imposables. — Capitaux imposables. — Calcul du capital imposable. — II. Tarifs. — III. Etablissement de l'assiette. — Conclusion.

Nécessité d'un impôt complémentaire.

L'Etat abandonnant les impôts réels aux communes, il était indispensable de compenser la perte qui en résulterait pour lui, par l'établissement d'un nouvel impôt. Le ministre des finances dans son plan de réformes, en 1891, avait manifesté l'intention d'introduire un traitement différentiel, entre le revenu fondé et le revenu non fondé, ou plutôt entre le produit de la richesse acquise et les revenus du travail. Dans ce but, la loi du 14 juillet 1893 a établi un impôt sur les capitaux, dont le produit devait rapporter de 35 à 40 millions. Le rôle principal de l'impôt complémentaire a donc été, comme son nom l'indique, de compléter les ressources budgétaires de l'Etat, considérablement diminuées par l'abandon des impôts réels.

Néanmoins, il semblait que ces recettes eussent pu être obtenues par une autre nature de contributions. La nécessité de créer une discrimination des revenus ne paraissait pas s'imposer, mais la différenciation de leur origine n'en était pas moins utile, en elle-même. « Le revenu du travail, dit l'exposé

des motifs, dépend de la durée de la vie de la personne et de sa capacité de travail. La gestion d'un pareil revenu exige que, par des épargnes périodiques, prélevées sur les revenus courants, on assure des moyens d'existence à ses parents et à ceux qu'on laissera après soi. Ainsi, on économise en prévision du moment où la capacité de travail s'amoindrira ou disparaîtra. Au contraire, celui qui tire son revenu de sources différentes qui subsisteront après sa mort, n'a pas de souci, et par suite, avec un revenu égal, dans des conditions semblables, il peut appliquer une grande partie de ses ressources à la satisfaction de ses besoins courants. » M. Miquel considérait donc, comme étant conforme à l'idée de justice, un impôt sur la fortune acquise. Il était encouragé à agir par les critiques, que les professeurs Cohn, Conrad et Wagner adressaient à l'insuffisance de la progressivité de l'Einkommensteuer. Nous savons, en effet, combien peu était sensible la marche de la progression pour les gros revenus, qui presque tous sont les produits du capital. La loi de 1891 semblait atteindre surtout les revenus du travail, ceux qu'il y avait le plus d'intérêt à protéger, en raison de leur modicité même. De grands besoins budgétaires s'étant manifestés, on se décida à recourir sous l'influence de ces idées, à la création d'un impôt complémentaire qui porterait sur le revenu fondé.

Mais il ne suffit pas d'édicter le principe d'une différence de traitement pour les revenus du capital et ceux du travail ; il y a encore à résoudre, à l'occasion de cette distinction, des difficultés multiples. Il est, en effet, des capitaux mobiliers qui n'acquièrent une valeur quelconque qu'avec la collaboration du travail de ceux qui les possèdent. Les bénéfices commerciaux notamment, dérivent tout à la fois, de la source du capital et du travail. Le départ, entre le produit qu'il faut

attribuer à l'activité humaine et celui qui est imputable au capital mobilier, est très délicat ; souvent même il est impossible à faire. Aussi est-il plus facile d'admettre, — ce n'est là du reste qu'une solution empirique, mais qui répond parfaitement à la réalité des choses, — qu'il existe dès revenus mixtes. Quand on pousse un peu loin l'examen des termes du problème, l'on s'aperçoit bien vite qu'il est impossible, pour arriver à une taxation exacte, de se contenter d'une simple distinction entre le revenu des capitaux et le revenu du travail. Il est indispensable d'admettre un traitement spécial pour les revenus mixtes. Cette méthode a été suivie par l'income-tax anglais. Elle a guidé également M. Caillaux dans l'établissement, en 1907, de son projet d'impôt sur le revenu. En Prusse, l'on se refusa à modifier l'économie de l'Einkommensteuer qui était d'organisation récente et dont l'application n'était pas encore parfaitement assurée. Il parut plus simple de négliger la recherche des origines du revenu et de frapper le capital lui-même. De cette façon, l'œuvre à laquelle devait concourir le travail de la discrimination, serait dans tous les cas réalisée, sans qu'il fût nécessaire d'appliquer aux revenus trois tarifs différents.

L'impôt sur le capital, destiné à remplacer l'impôt foncier, reporte, en réalité, une partie des charges du budget sur une catégorie spéciale de redevables. Ceux qui verront augmenter le chiffre de leurs impôts, ce sont les rentiers et principalement les commerçants et les industriels. Or, l'impôt sur le revenu a déjà été appliqué à ces derniers, dans des conditions assez dures. Ils sont soumis à des taxes locales souvent élevées, et en outre, ils vont être les plus gros contribuables de l'impôt complémentaire. Ne soyons donc pas surpris de les voir résister avec énergie aux menaces de la nouvelle contribution. Les propriétaires fonciers, au contraire, seront favo-

risés par la réforme de 1893. M. Schuler (1) va nous expliquer comment : « En Prusse, à côté des communes administrées par un bourgmestre ou un conseil municipal, il existe 1600 à 1.700 Gutsbezirke, où le propriétaire foncier est le maître ; il représente la collectivité, groupée autour de lui, dans tous les rapports avec l'autorité supérieure. C'est lui qui pourvoit à l'entretien de l'église, de l'école, des chemins vicinaux. Il n'y a, pour ainsi dire, pas de différence entre la caisse où il puise les dépenses de son ménage, et celle où il prend de quoi subvenir aux dépenses d'administration, d'ordre plus général. L'impôt foncier porte sur l'actif, sans déduction de dettes, tandis qu'avec le nouvel impôt, les dettes seront déduites. Or tous les grands propriétaires sont endettés ; ils vont donc payer un impôt très minime, et même parfois, ils n'auront rien à payer. Leur empressement à voter l'impôt sur le capital s'explique donc très bien. »

Discussion du projet de loi.

Le discours du trône du 15 octobre 1892, montre l'importance du déficit que l'application de l'impôt sur le revenu a produit. Mais il affirme que cet état de choses doit être passager, et que le gouvernement est prêt à faire l'abandon du produit des impôts réels aux communes. Comme cette mesure va le priver de recettes escomptées, il est urgent de recourir à la création d'un impôt sur le capital, destiné à équilibrer le budget. Pour l'accomplissement de ce dessein, le roi ne fait que suivre l'indication, que lui a fournie la Herrenhaus, dans une résolution en date du 12 mai 1891. Le projet du Dr Miquel est, en conséquence, déposé sur le bureau

(1) *L'impôt sur le revenu en Prusse*, 1898, p. 155.

des Chambres, au début même de la session, et la discussion commence aussitôt.

Ce n'est pas à la réforme communale, que les orateurs de l'opposition s'attaquent : ils réservent leurs critiques à l'impôt complémentaire. M. Rickert, le leader des progressistes, reprend une thèse que nous lui avons déjà vu développer. Il demande la limitation de l'impôt par un contingent. Il reproche à M. Miquel de n'avoir pas pour seul but de rendre plus équitable la répartition des charges, mais d'être uniquement inspiré par des préoccupations d'ordre budgétaire. Le nouvel impôt doit frapper les riches, mais il ne les atteint pas seuls. « Je pense à l'homme atteint d'incapacité de travail, dit-il, qui a pu économiser quelques pfennigs, sur ce qu'il a péniblement gagné, et, j'y songe d'autant plus que l'Etat, avec son impôt sur la fortune, veut suivre une progression à rebours. Les basses classes vont encore, une fois, payer tout l'impôt sur le revenu, les classes moyennes la moitié seulement, quant aux riches ils paieront encore moins. » L'orateur exagérât certainement, puisque la loi exonérait de l'impôt les petites fortunes. Il évaluait trop haut aussi le montant des charges nouvelles, pesant sur les sociétés par actions, et qui, suivant lui, supportaient « la triple imposition ».

D'autres critiques seront encore portées contre la loi. On se rappelle le mécontentement, causé par les premières applications de l'impôt sur le revenu, par la publicité donnée aux listes d'évaluation et par le zèle excessif de certains commissaires. Défavorablement impressionnée par cet état de l'opinion, la Chambre modifie quelque peu le projet du gouvernement sur l'impôt complémentaire. Elle décide que la déclaration ne sera pas obligatoire. Mais qu'importe ! connaissant les différentes sources du revenu, on atteindra facilement le capital. Les commissions ont, d'ailleurs, le pouvoir d'exiger

du contribuable des renseignements précis, concernant leur situation de fortune. Enfin M. Von Eynem demande au ministre de préciser ce qu'il entend par revenu fondé, la science n'étant pas parvenue à en donner une définition satisfaisante. M. Miquel tenta d'en préciser les caractères, en s'appuyant sur des faits et sur des exemples : « Je connais des médecins, des avocats, des hommes de lettres, lui répondit M. Von Eynem, qui jouissent de revenus considérables, et qui les gagnent, de telle façon que ces revenus ressemblent beaucoup à la rente d'un capital. Comparez ces gens à la pauvre veuve, qui vit d'une mesquine rente, et qui tient cette rente de ce qui reste de la fortune de son époux. Ils ont une situation tellement favorable, qu'ils devraient être imposés davantage que cette veuve. Je crois que ces revenus considérables ont le caractère d'une rente de capital, sans cependant être une rente. Je pense au produit des brevets, je pense à ceux qui, malheureux, ont inventé quelque chose et qui, maintenant, en tirent un profit considérable et en jouissent, sans avoir rien fait pour cela. J'attire votre attention sur la situation des commerçants, de ceux qui se lancent dans une entreprise quelconque. Deux associés ont une affaire en commun et l'un d'eux meurt ; l'affaire, avec tous ses profits, passe aux mains du survivant. Les bénéfices sont considérés comme revenu du travail. La veuve de l'autre associé, doit vivre comme rentière, de la fortune que son mari lui a laissée. Donc, elle possède un capital et elle doit payer un impôt sur la rente du capital ; tandis que l'associé qui a pris toute l'affaire, jouit d'un revenu non fondé et par conséquent il sera moins imposé. Le principe de la discrimination conduit à de pareilles injustices. ». Les critiques de l'orateur étaient-elles donc concluantes ? Nous ne le pensons pas. Pourquoi considère-t-il les revenus créés par une activité supérieure, une intelligence d'élite, comme possédant

le caractère de rentes de capitaux ? Tout au plus, l'objection porterait-elle contre le principe de discrimination, adopté par M. Miquel et serait-elle un argument de plus, en faveur de l'établissement d'un traitement spécial, pour les revenus mixtes.

Un dernier reproche, d'ordre tout politique, a été adressé encore au projet, au cours de la discussion. Il vise non pas l'institution même de l'impôt projeté, mais les conséquences qu'il est susceptible de produire dans la suite. L'Ergänzungssteuer frappe le capital, jusque-là exempt, il l'impose légèrement à 1/2 0/00. Le taux est modéré ; mais qui en garantit le maintien (1) ? Des ministres socialistes ne tenteront-ils pas de le majorer jusqu'à ce qu'il aboutisse, par le simple jeu de la loi, à la confiscation pure et simple du capital ? « Au reste, quel est l'inspirateur du projet, l'homme dont M. Miquel lui-même a cité l'opinion, à l'appui de ses théories ? C'est le professeur Wagner, qui, lorsqu'il était député, en 1883, lassait la commission fiscale de la Chambre par ses amendements incessants et impraticables. Quand on voit les socialistes de la chaire, soutenir de telles lois, on est averti sur l'usage que sauront en faire un jour les socialistes de gouvernement. »

Ce grief a une grande portée ; il a un caractère de généralité tel qu'il peut s'appliquer indistinctement à toutes les lois d'impôt progressif. On l'a développé chez nous avec une force saisissante, à propos du projet d'impôt sur le revenu de M. Caillaux (2). Mais la critique est de celles, dont il n'est pas possible *a priori* de peser exactement la valeur. L'avenir seul pourra nous apprendre dans quelle mesure elle est fondée. Quoiqu'il en soit, la Chambre prussienne ne s'arrêta pas devant

(1) Voir le discours de M. Von Eynem.

(2) M. F. Faure, *Revue politique et parlementaire*, 10 avril 1907.

l'objection et l'impôt sur le capital fut voté par 215 voix contre 25 seulement, et 80 abstentions.

Loi du 14 juillet 1893.

I. — *Bases d'imposition.* — 1° *Personnes imposables.* — Les textes qui régissent l'impôt complémentaire, sont bien moins étendus que ceux de la loi de 1891. Nombre de leurs dispositions sont identiques et souvent, le législateur se contente de renvoyer aux pratiques de l'Einkommensteuer. L'obligation de payer l'impôt pèse notamment sur les mêmes personnes, sauf cependant une dérogation importante : les personnes morales ne sont pas imposées.

L'intention primitive de M. Miquel n'était pas de les exonérer de l'impôt. Il estimait, en effet, qu'un surcroît de charges infligé aux sociétés, n'aurait rien d'excessif. La commission ne le suivit pas dans cette voie et, sur ce point, l'opposition triompha. Les personnes physiques restèrent seules soumises à l'impôt. Ce sont, d'abord, tous les contribuables à l'impôt sur le revenu, énumérés aux trois premiers numéros de l'article 1^{er} de la loi de 1891 ; les sujets prussiens, les sujets allemands et les étrangers domiciliés en Prusse ; puis, sans distinction de nationalité, de domicile ou de résidence, toutes les personnes physiques, pour leurs immeubles, situés dans le royaume, ou, pour le montant du capital de fondation et d'exploitation d'établissements agricoles, industriels ou miniers situés en Prusse (1). Les exemptions à l'impôt complémentaire, sont les mêmes que celles prévues pour l'Einkommensteuer. La solution, à cet égard, ne pouvait pas être différente ; le caractère de la contribution de 1893 la commandait.

(1) Il y a identité entre ces contribuables et ceux de l'article 2 de la loi du 24 juin 1891.

2° *Capitaux imposables*. — L'objet de l'impôt présente, par contre, quelques particularités intéressantes, tant par la nature des biens imposables, que par le mode de calcul, employé pour en déterminer le montant. Lors de la discussion au Landtag on avait reproché au ministre, le caractère incertain et arbitraire de la distinction, entre les biens fondés et les biens non fondés. Aussi, le titre II ne contient-il aucune définition générale de la fortune imposable. Il se borne à énumérer les différentes catégories de capitaux soumis à l'impôt. En tête de son énumération, il place les biens fondés, terres et bâtiments, mines, droits réels évaluables en argent. Ces natures de biens constituent les capitaux les plus apparents ; aucune difficulté ne pourra se présenter pour en établir l'existence. Font encore partie de la fortune imposable : le capital de fondation et d'exploitation de tout établissement agricole, forestier, minier ou industriel ainsi que tous les autres capitaux mobiliers. La loi rappelle qu'elle n'entend imposer que les immeubles ou les exploitations prussiennes ; il lui serait impossible, au surplus, d'atteindre et de frapper les biens de cette nature, situés à l'étranger. On se contente donc d'imposer dans certains cas leurs revenus.

Des hésitations pouvaient s'élever sur l'étendue du capital de fondation et d'exploitation. Les sommes attribuées à l'exploitation des industries, ont des origines et des sources si diverses, qu'il était indispensable de les définir, pour en fixer les caractères, au point de vue de l'application de la nouvelle loi fiscale. Cette définition, le législateur la donne en ces termes : « Il comprend tous les objets et tous les droits évaluables en argent qui dépendent de l'établissement, en déduisant la part afférente aux succursales et dépôts hors de Prusse ». Cette formule est très compréhensive et permet d'atteindre toutes sortes de valeurs affectées à la fondation ou à l'exploit-

tation des établissements dont nous nous occupons. Elle laisse, néanmoins, une part très large aux pratiques de la fraude, en rendant possible des affectations fictives de capitaux à des succursales étrangères. C'est là un procédé de fraude, que nous avons déjà signalé plus haut.

Quant aux biens mobiliers, une distinction est faite entre ceux qui sont susceptibles de produire des revenus et les capitaux improductifs. « Les meubles et ustensiles de ménage ne font pas partie de la fortune imposable, en tant qu'ils ne sont pas l'accessoire d'un bien fonds, ou ne sont pas compris dans le capital de fondation ou d'exploitation ». Dans ce dernier cas, en effet, les meubles constituent un instrument indispensable à l'exploitation du fonds, et ils concourent, dans une large mesure, à sa productivité ; il est donc logique de les traiter comme le capital lui-même.

Les autres capitaux mobiliers comprennent : 1° les créances de toute espèce, actions, parts d'actif, de bénéfices, de mines, etc... ; 2° l'argent monnayé allemand, les monnaies d'or et billets de banque, à l'exception des sommes provenant des revenus de l'année courante, l'or et l'argent en barres, à moins que ces différentes valeurs ne soient comprises dans un capital de fondation ou d'exploitation ; 3° le capital des rentes, apanages, rentes viagères et autres droits pécuniaires périodiques, payables au contribuable pendant sa vie ou pendant la vie d'un tiers, pour un temps indéterminé ou, pendant dix ans au moins, en vertu d'un contrat d'aliénation d'un capital, d'actes de dernière volonté ou de fondations de famille. Aucune critique ne peut être adressée au législateur au sujet de l'attribution de ces valeurs, à la fortune imposable ; toutes représentent bien des capitaux. Mais une exception a été faite, inspirée par les mêmes motifs que ceux qui avaient déterminé le législateur de 1891, lorsqu'il déduisait de la

masse du revenu imposable, certaines dépenses effectuées dans un but de prévoyance. Seront exonérées du paiement de l'impôt, les créances sur les caisses de veuves et de retraite, les droits résultant de l'assurance contre les maladies, les accidents ou la vieillesse, les pensions et les rentes léguées à des serviteurs.

Il nous reste à signaler, dans la détermination du capital imposable, une disposition qui vise les actionnaires de sociétés non soumises à l'impôt sur le revenu. Le capital de ces entreprises, sociétés coopératives, par exemple, est constitué par l'apport, de quelque valeur qu'il soit, de chacun de ses membres. Encore bien que la société ne fasse pas le commerce avec les tiers, les bénéfices qu'elle procure à ses membres, représentent une rémunération du capital, qui plus ou moins directement, est alors productif d'intérêts. Il sera donc imposable, en vertu des principes mêmes fixés par la loi, et spécialement en exécution de cette prescription de l'article 5, § 3, qui porte au compte des actionnaires, « chacun pour leur part, les valeurs dépendant du capital d'une société qui n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu ».

3° *Calcul du capital imposable.* — La méthode d'estimation de la fortune imposable comporte des règles spéciales. D'une manière générale, la fortune est évaluée d'après son montant et sa valeur réelle, au moment de la fixation de l'assiette. Il en résulte que les dettes devront être déduites, sauf les dettes de maison ayant trait aux frais d'entretien ; ces frais sont imputables aux revenus. Mais, on n'évaluera pas toujours, avec certitude, le montant d'un capital, à n'importe quelle époque de l'année ; le calcul à faire pour cela, serait par trop compliqué pour la masse des contribuables. Comment procéder alors ? Pour les entreprises agricoles et commerciales, qui arrêtent leurs comptes d'une façon régu-

lière et annuelle, l'évaluation s'effectuera d'après l'état de la fortune, à la clôture du dernier exercice, ainsi qu'elle ressortira de la comptabilité. Le contribuable ne sera donc tenu ici, à aucune évaluation spéciale, et le fisc aura les éléments d'une vérification facile, puisque les registres de tout commerçant seront à sa disposition, lors de la fixation de l'Einkommensteuer.

L'évaluation à faire du capital immobilier est une œuvre complexe, et propre à susciter beaucoup de controverses. Il eût été préférable, semble-t-il, pour éviter toute contestation possible, d'établir un rapport fixe, entre le revenu et le capital foncier, sauf à tenir compte des moins-values ou des plus-values qui auraient dépassé un certain taux. L'opération aurait été des plus simples. En faisant varier le coefficient, suivant les localités, on fût arrivé à une appréciation très suffisante de la valeur du capital imposable. Mais le législateur prussien avait rejeté, pour l'Einkommensteuer, l'application de toute méthode forfaitaire : il voulait atteindre le revenu réel. En instituant l'impôt complémentaire, il entendit également frapper le capital réel ; c'est pour ce motif qu'il prescrivit de faire une estimation exacte. Cependant les règles, qu'il pose à l'article 11, ne sont pas sans laisser un peu de place à l'arbitraire : « pour l'évaluation des terres, consacrées à la culture ou à l'élevage, seront considérés comme fortune, les éléments vivants ou non, de l'inventaire, ainsi que la valeur des dépendances et des entreprises accessoires ». Mais si l'acte qui sert de base à l'évaluation est ancien, si des modifications importantes, une transformation complète de l'entreprise, se sont produites, ses énonciations auront perdu de leur valeur, elles ne traduiront plus la vérité actuelle des choses. Ces insuffisances de l'inventaire, pour l'objet dont il s'agit ici, la loi a cru pouvoir en atténuer les effets. Elle a prescrit de tenir

compte des plus-values et des moins-values. Mais sur quelles bases seront établies ces rectifications ? A l'aide de quelles indications ? En fait, les moins-values ou les plus-values seront déduites de la productivité des biens ; selon que le revenu aura diminué ou qu'il aura augmenté, le fonds sera considéré, comme ayant subi des dépréciations de valeur, ou ayant acquis une valeur supérieure. En fait, l'administration s'en tiendra souvent à ces éléments d'évaluation. Mais elle n'y est pas obligée, elle n'y est nullement contrainte par la loi. Rien d'ailleurs, dans certains cas, ne sera plus incertain. Pour les exploitations agricoles notamment, la valeur du travail personnel de l'éleveur ou de l'agriculteur, ses aptitudes, contribueront dans une large mesure, à accroître le revenu. Il sera impossible alors de déterminer exactement la rente du sol. Une grande latitude doit donc être laissée à cet égard aux taxateurs. Forcé déjà, par les difficultés qu'il rencontre pour évaluer son revenu, de s'en rapporter à l'administration, l'agriculteur devra s'en remettre encore à ses soins pour évaluer son capital foncier.

Les règles du calcul des capitaux mobiliers, sont à la fois plus simples et plus précises ; le contribuable n'a pas à redouter l'arbitraire du fisc. Les monnaies, par exemple, dans le cas où l'on estime qu'elles font partie du capital, sont évaluées d'après leur valeur nominale ou le cours du change ; l'or et l'argent en barre, les valeurs mobilières, d'après le cours de la bourse. Il n'est pas prescrit, pour ces dernières, d'en fixer la valeur, d'après le cours moyen de l'année précédente. On leur applique la règle générale suivant laquelle les capitaux doivent être évalués à l'époque de la fixation de l'assiette. Les créances et les dettes sont calculées sur les bases de leur valeur nominale, mais avec une distinction. Si la créance est productive d'intérêts, le montant de son capital

sera déterminé par le chiffre même de sa valeur nominale, portée par le titre. Que si, au contraire, la créance ne produit pas intérêt, on estime que sa valeur nominale comprend, tout à la fois, le capital et les intérêts accumulés pendant toute la durée de son existence. Dans ces conditions, l'article 14 dispose que pour fixer la valeur de la créance, il faudra déduire du capital à rembourser, le montant des intérêts à 4 0/0, jusqu'à l'échéance. L'impôt complémentaire met en œuvre, ici, un principe qu'il aurait été préférable de voir inscrit dans la loi de 1891. C'est par la même idée que s'explique la règle, suivant laquelle les droits éventuels, résultant d'assurances, sont évalués aux deux tiers des primes antérieurement payées, ou au taux de rachat de la police. Les sommes ainsi calculées représentent, en effet, d'après les usages des Compagnies, la partie des primes acquises définitivement ; elles peuvent être considérées comme la valeur actuelle d'un capital qui sera versé à l'assuré, dans un temps indéterminé. Les droits éventuels d'assurances sont, du reste, les seuls parmi les autres droits ou charges soumis à une condition suspensive, qui soient comptés et frappés par l'impôt sur le capital. Les droits, au contraire, affectés d'une condition résolutoire, sont tenus pour des droits purs et simples. Ils existent au moment de l'imposition ; ils sont exposés seulement à disparaître dans la suite (1).

La loi applique les mêmes principes au calcul d'autres capitaux. Elle fixe à 25 fois du revenu annuel, le montant du capital représenté par des droits perpétuels ; et à 12 fois $1/2$ seulement du revenu, la valeur-capital qui résulte de droits d'une durée indéterminée. Pour les droits viagers, le calcul se fait d'après l'âge du bénéficiaire. La loi établit un coeffi-

(1) Le terme incertain est soumis aux mêmes règles.

cient, variable pour chaque période de 10 ans, d'après les données des tables de mortalité, en usage en Allemagne. Une table sert également à calculer la valeur actuelle de droits temporaires, sur le pied d'un intérêt de 4 0/0 ; quant aux droits d'une valeur indéterminée, ils sont fixés d'après le montant de l'année précédente, ou le montant probable annuel, si le droit existe depuis moins d'un an.

Cette partie de la loi est tout à fait remarquable. Elle donne des bases très précises pour évaluer exactement les capitaux mobiliers. Aucune estimation arbitraire n'est possible aux agents du fisc et les contestations avec les contribuables sont relativement rares. Pour les capitaux immobiliers il n'en est pas de même ; les mêmes causes qui empêchaient l'évaluation exacte des bénéfices, se rencontrent encore ici pour jeter l'incertitude dans les estimations de la valeur de ces capitaux.

II. *Tarifs.* — Quelle est la charge créée par le nouvel impôt ? D'abord l'imposition n'atteint pas tous les biens fondés. Sont aussi exemptées de l'impôt les personnes, dont le capital ne dépasse pas 6.000 marks. C'est un minimum d'existence qui correspond à 180 marks de revenus environ. Du reste, tel contribuable, dont le capital est exempt d'impôt complémentaire, peut être assujetti à la taxe de l'Einkommensteuer ; le produit de son travail sera souvent suffisant pour augmenter ses ressources jusqu'à lui constituer un revenu imposable. Seront même exemptées de tout impôt complémentaire deux catégories de personnes, ayant une fortune n'excédant pas un capital de 20.000 marks. Ce seront les contribuables, d'abord, dont le revenu est inférieur à 900 marks et, ensuite, les femmes qui, possédant un revenu de 1.200 marks seulement, auront, à leur charge des mineurs et

des orphelins. Les motifs de ces exonérations se justifient d'eux-mêmes. Il serait superflu d'y insister.

Des modérations sont encore prévues, pour les capitaux modestes et faiblement rémunérés. Les redevables, dont le capital ne dépasse pas 32.000 marks ne paieront pas plus de 3 marks d'impôt complémentaire, s'ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Ils ne retireraient, en effet, de leur fortune qu'un revenu ne dépassant pas 900 marks, soit pour 32.000 marks un intérêt de moins de 3 0/0. Mais cette mesure de faveur est refusée aux contribuables qui figurent aux rôles de l'Einkommensteuer, même pour des revenus provenant de sources différentes.

Les personnes possédant ce même capital de 32.000 marks profiteront encore d'une modération, si elles sont comprises dans les quatre premières classes de l'impôt sur le revenu. L'impôt complémentaire sera alors de 2 marks au moins inférieur à la taxe sur le revenu. Les 600 marks d'augmentation, que représente l'écart de ces quatre catégories, seront fréquemment produits par le travail personnel du contribuable. Etant donné la modicité de ses ressources, il était naturel de lui faire encore une situation de faveur.

Enfin, les possesseurs de fortunes plus importantes, mais ne dépassant pas 52.000 marks en capital, pourront bénéficier d'une modération de deux degrés, sur le taux de l'impôt complémentaire. Alors, il leur faudra justifier qu'ils ont droit également à une modération de l'impôt sur le revenu. Il n'y a pas de motifs pour les soulager du poids de l'une des contributions, quand on ne juge pas qu'ils doivent être déchargés du fardeau que l'autre des contributions fait peser sur eux.

Le tarif de l'impôt complémentaire en lui-même est très modéré, il s'élève à 0,50 0/00. Mais ce n'est pas à proprement parler un impôt proportionnel, car il est classifié et par cela

même il établit une série de dégressions peu sensibles, limitées seulement à chaque catégorie. En outre, la dégression s'accroît légèrement en faveur des fortunes moyennes, de 80.000 à 200.000 marks. Au delà de ce chiffre il redevient strictement proportionnel ; la loi elle-même en fixe le taux à 0,50 0/00 de l'ensemble du capital.

Le tableau ci-dessous fera apparaître ces fluctuations qui, pratiquement, sont négligeables.

MONTANT DE LA FORTUNE	IMPÔT	POURCENTAGE
6.000 à 8.000 marks. . .	3 marks	de 0,50 à 0,375
8.000 — 10.000 » . . .	4 »	— 0,50 — 0,400
10.000 — 12.000 » . . .	5 »	— 0,50 — 0,417
12.000 — 14.000 » . . .	6 »	— 0,50 — 0,428
14.000 — 16.000 » . . .	7 »	— 0,50 — 0,437
16.000 — 18.000 » . . .	8 »	— 0,50 — 0,488
18.000 — 20.000 » . . .	9 »	— 0,50 — 0,450
etc., etc.	etc.	etc., etc.
80.000 » . . .	33 »	— 0,412
Au delà de 200.000 marks. .	»	0.50

Considéré par rapport au revenu qui, définitivement en supporte la charge, l'impôt complémentaire aggrave singulièrement le montant des contributions prussiennes. Une fortune de 200.000 marks paye pour l'Ergänzungsteuer 100 marks, ce qui, en additionnant ce chiffre à la taxe de 252 marks due par la même personne pour un revenu de 9.000 marks, porte la charge supportée par elle de 2,95 0/0 à 3,91. Cette proportion ne sera pas toujours exacte, car la fortune acquise ne produit souvent qu'une partie des ressources imposables et la discrimination sera, suivant les cas, plus ou moins sensible. Il n'en est pas moins vrai que la loi de 1893 imposait aux capitalistes un surcroît de charge qui fut jugé parfois excessif. M. Von Eynem signalait, dès l'époque de la discussion de la loi, l'exode

de quelques gros capitalistes ; mais ces départs furent isolés. Les capitaux, un instant effrayés, restèrent ou finirent par rentrer en Prusse. La véritable cause de leur retour réside en ce fait que le taux de l'intérêt est notablement plus élevé en Prusse qu'à l'étranger. Le bénéfice qu'on réalisait, en soustrayant ces capitaux aux atteintes du fisc, ne compensait donc pas la diminution des intérêts et les frais de déplacement. Là est la véritable raison qui a empêché les capitaux d'émigrer à l'étranger. Sans cette circonstance ils auraient sûrement quitté pour toujours le sol de la Prusse et les rigueurs de la loi, pas plus que les conventions diplomatiques, n'auraient réussi à s'opposer à leur fuite.

III. *Etablissement de l'assiette.* — La procédure de l'assiette ne présente, pour l'impôt complémentaire, aucune caractéristique intéressante. Des commissions analogues à celles de l'impôt sur le revenu, sont constituées, sous le nom de comités de circonscription et sont composées de quatre membres, deux nommés et deux élus par la commission de l'assiette de l'impôt de l'Etat. Elles sont dirigées par le président de la commission de l'assiette qui leur communique tous les renseignements utiles, tirés des opérations faites, à l'occasion de l'impôt sur le revenu. Leurs pouvoirs d'investigation sont semblables à ceux des commissions de l'Einkommensteuer ; et elles peuvent demander au contribuable des explications sur des points déterminés, mais en aucun cas, elles ne sont en droit d'exiger des déclarations ou des évaluations.

Quant à la taxation définitive, elle est prononcée par la commission de l'assiette qui contrôle les estimations des comités de circonscription et les complètent. Les déclarations, faites volontairement, ne lient pas les commissaires, mais, si

elles sont contestées, le contribuable doit en être averti et il est tenu de fournir des explications. En fait, les déclarations faites pour l'Einkommensteuer, serviront seules et les déclarations spéciales n'émaneront guère que des contribuables non taxés à l'impôt sur le revenu.

L'organisation des voies de recours et des réclamations est identique à celles instituées pour l'impôt de 1891. La jonction peut même être ordonnée de deux appels simultanés, concernant les deux impôts.

Notons une différence essentielle entre l'impôt sur le revenu et l'impôt complémentaire. Elle a trait à la durée de la taxe qui est triennale, au lieu d'être annuelle. Les augmentations de capital sont comptées à partir du mois qui fait suite à celui où elles se sont produites, s'il s'agit de succession, fidéicomis, partage, donation ou mariage. Aucune augmentation, due à d'autres causes, n'est prise en considération en cours d'exercice. Quant aux diminutions elles doivent atteindre un quart de la fortune imposable, pour donner ouverture à la procédure de dégrèvement.

Conclusion. — En résumé, l'impôt sur la fortune acquise constituait une discrimination assez prononcée des biens fondés. L'augmentation des charges était sensible, dans beaucoup de cas, mais elle ne fut pas assez forte pour compromettre le système fiscal de la Prusse. Le danger très réel de créer un impôt, dont il était si facile d'augmenter le taux, était rendu assez lointain par le but même que se proposait le législateur. La nouvelle taxe devait uniquement remplacer les contributions réelles, abandonnées par l'Etat. L'article 48 prévoit les différents cas, où le rendement de l'impôt dépasserait les prévisions du ministre et il autorise alors des réductions au tarif établi. Par contre, si les résultats obtenus sont

inférieurs de 5 0/0 au chiffre de 135 millions, des relèvements seront prononcés, à moins que le déficit ne soit comblé par une plus-value de l'impôt sur le revenu. Mais, dans tous les autres cas, l'impôt complémentaire ne pourra être modifié, aux termes de l'article 50, que concurremment et proportionnellement avec les taxes de l'impôt sur le revenu.

QUATRIÈME PARTIE

RÉSULTATS DE LA RÉFORME DE 1891-1893 ET LOI DU 19 JUIN 1906.

CHAPITRE PREMIER

STATISTIQUES.

- § 1. — Place des impôts personnels dans le budget des recettes.
- § 2. — Evolution du rôle des impôts directs dans le budget prussien.
- § 3. — Statistiques de l'Einkommensteuer. — Nombre des contribuables. — Répartition des contribuables par classes. — Les revenus en France et en Prusse. — Répartition des revenus entre les villes et les campagnes. — Nombre des personnes morales imposées. — Rendement de l'impôt par classes. — Rendement de l'impôt dans les villes et dans les campagnes. — Rendement de l'impôt pour les personnes morales. — Revenu imposable des personnes morales et physiques. — Répartition de la population par groupes de revenus. — Différentes sources de revenus. — Tableau général.
- § 4. — Statistiques de l'Ergänzungsteuer. — Résultats de l'impôt de 1895 à 1907. — Contribuables des villes et des campagnes. — Différentes natures de capitaux. — Exemptions et modérations. — Tableau général.

**§ 1. — Place des impôts personnels dans le budget
des recettes.**

La première question qui se pose, lorsqu'on veut apprécier les résultats d'un impôt, est de savoir quelle place lui est réservée dans l'organisation du système fiscal et quelle est son importance au regard des autres contributions.

Nous avons déjà signalé le rôle secondaire, que l'impôt sur le revenu avait eu à jouer pour assurer l'équilibre du budget. Sur un total de 3.187 100.250 marks de recettes budgétaires, l'Einkommensteuer ne produit, à l'heure actuelle, que 256.009.000 marks environ, soit 1/12 seulement de l'ensemble des dépenses du royaume. Gardons nous d'oublier cette proportion, révélée par les chiffres, quand nous voudrions formuler un jugement sur l'institution de l'impôt prussien.

Son rendement a sans doute augmenté de 75 0/0, en 14 ans, mais ce résultat ne doit point nous surprendre. On ne saurait y attacher beaucoup d'importance, car il est dû, en grande partie, à une connaissance plus exacte de la matière imposable. Le zèle de l'administration, et certaines circonstances fortuites, pour les successions principalement, ont permis au fisc de saisir et de frapper des revenus jusqu'alors dissimulés.

Mais, quand elle est motivée par de telles causes, la marche ascendante des excédents ne saurait indéfiniment se poursuivre. Il y a une limite fatale à leur accroissement. Assurément l'ère des plus-values n'est pas fermée pour toujours, mais elle ne sera plus aussi féconde. La courbe des recouvrements de l'impôt a atteint son apogée; elle s'infléchira peu à peu, et ne recommencera à s'élever que pour suivre presque exactement l'accroissement annuel de la fortune publique. Le législateur de 1891 n'avait pas fondé sur le rendement de l'Einkommensteuer des espérances chimériques. Il

avait judicieusement mesuré les forces de sa productivité et ne croyait pas possible de lui demander davantage, en augmentant le taux de la taxe. De quelles sources puissantes le Trésor tirait-il donc ses recettes ? « Les finances de l'Etat prussien présentent un caractère domanial bien marqué. Non seulement les recettes fournies par les domaines, forêts, mines et chemins de fer de l'Etat, sont supérieures dans leur produit brut, aux recettes provenant des impôts et des revenus de l'administration de l'Etat, mais encore leur produit net est presque égal au produit brut de ces dernières (1). » Dans ces conditions, le fisc pouvait réduire le chiffre des impôts dans une large mesure, et se contenter de prélever sur les revenus une contribution modérée. C'est à cette modération, dans son application, qu'est dû, en grande partie, le succès de l'impôt sur le revenu en Prusse. En serait-il de même ailleurs ? Il est permis d'en douter. On ne saurait invoquer l'exemple de la Prusse en faveur d'une réforme qui, en France, par exemple, si elle avait une portée générale, demanderait à une somme de revenus imposables, sensiblement la même, une contribution de près de 700 millions. Un impôt analogue devrait réunir, chez nous, des conditions que le législateur prussien ne songeait nullement à réaliser, dont il ne lui était pas nécessaire de tenir compte. Voici, en effet, quelles sont les recettes de la Prusse pour ces trois dernières années :

(1) Dr Otto Guerlach, *Revue de sciences et de législation financières*, avril-juin 1906.

RECETTES (en millions de marks)	1905		1906		1907	
	Brut	Net	Brut	Net	Brut	Net
1. Provenant de revenus d'exploitation :						
a) Domaines	25 20	15 46	28 46	20 78	30 02	22 16
b) Forêts	99 75	49 97	104 74	60 38	111 15	64 52
c) Mines, salines, usines	211 26	18 68	226 37	20 56	244 79	18 96
d) Chemins de fer de l'Etat	1.580 07	504 69	1.740 86	668 24	1.945 50	722 64
e) Autres exploitations .	109 73	14 56	»	»	»	»
TOTAL	2.026 01	603 36	2.100 43	769 96	2.331 46	828 28
2. Provenant des impôts :						
a) Impôts directs . . .	230 10	211 30	243 63	224 96	254 18	235 05
b) Impôts indirects . .	86 93	55 50	99 98	60 84	111 75	79 27
c) Loterie	109 20	9 10	110 93	9 42	119 19	10 53
d) Seehandlung Institut.	2 90	2 90	4 02	4 02	4 45	4 45
e) Monnaie	0 60	0 20	1 01	0 47	0 86	0 33
TOTAL	429 73	279 »	459 57	299 71	490 43	329 63
3. Autres recettes :						
Divers	»	374 98	»	250 34	»	365 21

Le produit net des impôts s'élève donc à 330 millions de marks environ. Dans ce chiffre, figurent les 200 millions de l'Einkommensteuer, qui fournit par conséquent les 2/3 des recettes, provenant des charges fiscales ; ces recettes elles-mêmes, constituent un peu plus du quart seulement, des ressources budgétaires. Deux constatations se dégagent de la lecture de ces chiffres : l'importance relativement réduite des impôts prussiens, en même temps que la place prépondérante, occupée, dans leur hiérarchie, par l'impôt direct et personnel, sous les formes de l'Einkommensteuer et de l'Ergänzungssteuer. Comme source des revenus publics, les impôts prussiens ont donc un caractère presque subsidiaire. Dans le budget français, au contraire, ils ont pour fonction de supporter, presque à eux seuls, le poids des dépenses de l'Etat. Quelques rapprochements de chiffres ne sont pas inutiles à cet égard. En France, les recettes d'exploitation se traduisent

par un chiffre de 54 millions 1/2. Elles s'élèvent en Prusse à 828 millions de marks ; cette source de revenus domaniaux nous faisant à peu près défaut, nous sommes obligés de recourir à l'impôt, pour trouver les ressources qu'elle ne nous procure pas. Or, supposons que le Trésor prussien se trouve dans une situation analogue à la nôtre et qu'il ait à faire face, par le moyen de l'impôt, à des charges supérieures seulement de moitié, à celles qui le grèvent. A qui demandera-t-il les quatre cents millions nécessaires ? Aux impôts indirects ? Ils sont réservés à l'Empire. Aux impôts réels ? Ils sont dévolus aux communes. Il faudrait donc qu'il s'adressât à l'impôt personnel.

Voyons alors si le surcroît de charges qu'on infligerait par ce moyen au contribuable, serait supportable

Pour résoudre la question, si tant est qu'elle puisse l'être autrement que par l'expérience, on devra tenir compte de tous les impôts, quelle que soit leur origine, qui pèsent sur le citoyen prussien, impôts d'Etat, impôts des communes, impôts des provinces et impôts d'Empire. Dans la hiérarchie fiscale, l'Einkommensteuer tient, en Prusse, le rang le plus élevé, mais il est accompagné et suivi par un ensemble de taxes variées, dont le fardeau est loin d'être léger pour le contribuable. Les contributions indirectes d'Empire, en particulier s'élèvent, à elles seules, à près d'un milliard, dont plus de la moitié est fournie par la Prusse. En envisageant ces divers éléments, pour mesurer l'étendue des charges fiscales, incombant aux redevables prussiens, on arrive à dégager les moyennes suivantes par habitant :

	marks
Charges dérivant du budget de l'Empire.	551.975.520
Charges dérivant du budget de l'Etat . .	418.555.650 (1)
Charges dérivant du budget des communes	494.482.720
	1 465.013.891

(1) Dans ce chiffre sont compris le produit brut des impôts et

La division de cette somme, par le nombre total des habitants du royaume, soit par 36 269.439, fait ressortir au quotient une somme de 42 m. 50 ou 53 fr. 10, qui est le montant moyen de l'impôt pour chaque habitant.

Mais il serait plus exact de distinguer deux catégories de personnes, suivant qu'elles sont assujetties ou non, aux contributions directes. La participation des non-contribuables aux impôts directs, ressortirait alors à 27 marks seulement tandis qu'elle serait de 70 marks (95 fr.) pour 1.8 de la population. En considérant spécialement ce chiffre, par rapport aux revenus, dont la moyenne s'établit à 2.202 marks, l'impôt payé est de 3.06 0/0. S'il était nécessaire de tripler le montant des impôts directs, par suite de la diminution de moitié des ressources domaniales, l'impôt moyen atteindrait 10 0/0 des revenus. Ce taux constituerait-il une charge trop lourde à porter pour le contribuable ? Poser la question, c'est, semble-t-il, la résoudre. Personne ne pourrait vraisemblablement soutenir qu'une telle proportion ne serait pas excessive. La Prusse n'a pas eu, grâce à ses ressources domaniales, l'occasion d'expérimenter, par une surcharge fiscale intolérable, jusqu'à quelles limites peut aller la force contributive des citoyens.

§ 2. — Evolution du rôle des impôts directs dans le budget prussien.

La place donnée, par la réforme de 1891, aux impôts directs, dans le budget prussien, différerait-elle sensiblement de la place qu'y occupaient auparavant les anciennes taxes ? Quelle fut, en définitive, au point de vue budgétaire, l'évolution des contributions directes prussiennes ?

quelques autres recettes dont le détail n'est pas donné dans le tableau précédent, où elles figurent sous la rubrique : divers,

Le tableau ci-dessous fait apparaître avec la clarté de l'évidence, l'importance des rôles que les différents impôts ont successivement joués dans les recettes prussiennes.

Les impôts réels, dont l'accroissement avait suivi une marche, tout à fait normale depuis 1821, cessent de figurer au budget, dès 1895. Deux d'entre eux, toutefois, coopèrent encore, pour une portion des plus réduites de leur rendement, aux dépenses nationales : ce sont l'impôt industriel (*Gewerbesteuer*), dans lequel l'Etat s'est réservé un léger droit, et la taxe sur les chemins de fer, qui a été considérablement abaissée. Après le vote des lois Miquel, les contributions réelles qui atteignaient 100.508.000 marks, tombent à 2.905.000 m., en 1895. Or l'équilibre de la réforme devait être obtenu, en demandant aux impôts personnels une somme équivalente à celle que l'Etat abandonnait aux communes. Pour les 100 millions qui lui étaient nécessaires, le ministre des finances faisait état des excédents à prévoir de l'*Einkommensteuer*. Il escomptait, avant tout, des plus-values importantes, que le discours du trône, à l'ouverture de la session de 1892-93 destinait à combler le déficit budgétaire. On allait jusqu'à supputer des excédents de plus de 80 millions, qui seraient employés à dégrever les cercles, des droits de douane sur les produits agricoles, et à réaliser des économies sur les frais de perception. La réforme des finances communales, viendrait alors, par surcroît, et en dernier lieu. L'événement ne répondit pas à l'attente de M. Miquel. Il dut vite abandonner ses illusions.

Les plus-values de l'*Einkommensteuer* furent d'une vingtaine de millions inférieures au chiffre qu'il avait escompté. Au cours d'une interpellation, à la Chambre des Seigneurs, le ministre explique ces résultats par la fraude des contribuables et par la résistance des commerçants. Ces deux causes

Evolution du rendement des impôts directs prussiens, en milliers de marks (1-2).

	1 ^{re} PÉRIODE						2 ^e PÉRIODE	
	vers 1821	vers 1838	vers 1847	1867	1868	1891	1895	1905
1. Impôt foncier	29.637	30.492	31.122	30.312	38.918	40.022	—	—
2. Impôt sur les propriétés bâties.	5.118	6.888	7.767	10.221	12.937	33.613	—	—
3. Gewerbesteuer.	—	—	—	12.177	14.710	21.601	2.646	2.980
4. Taxes sur les chemins de fer. .	?	?	circa 2.280	4.935	4.935	272	260	270
5. Taxes sur les mines.	—	—	—	1.668	1.911	5.000	—	—
A. Impôts réels.	34.755	37.380	circa 41.169	59.313	73.411	100.508	2.906	3.250
6. Klassensteuer	20.169	21.489	22.047	29.265	38.395	25.941	121.400	187.000
7. Impôt sur le revenu.	—	—	—	11.082	14.599	46.975	—	—
8. Ergänzungssteuer.	—	—	—	—	—	—	35.000	37.000
B. Impôts personnels.	20.169	21.489	22.047	40.347	52.994	72.916	156.400	224.000
C. Autres recettes de l'adminis-	?	?	?	195	333	2.459	1.950	2.857
tration des impôts directs. . .	—	—	—	—	—	—	—	—
D. Total des impôts directs. . .	54 924 (environ)	58.869 (environ)	63.216	99.855	126.738	175.883	161.256	230.107

(1) Les impôts de circulation (impôts sur le timbre) figurent dans le budget de 1905 pour la somme de 42 millions de marks; les impôts sur les successions et sur les donations pour 11 millions de marks (Ad. WAGNER, *Finanzwissenschaft*, IV, 1, p. 50, 55. — SCHWARZ-STURTZ, *Der Staatshaushalt und die Finanzen Preussens*, Bd I (1900), *Anlagen*, p. 72, 272. — *Statistisches Jahrbuch f. d. preussischen Staat*, 1905, p. 218. — *Staatshaushaltsetat pour 1905*). — OTTO GERLACH, *Revue de Science et de législation financière*, T. IV, n° 2).

(2) Les chiffres qui figurent dans ce tableau donnent seulement le produit net des impôts.

avaient, sans doute, leur importance. Mais elles n'étaient pas les seules. La principale raison de l'improductivité relative, au début, de l'impôt du revenu, était ailleurs. Elle résultait de ce fait qu'il s'agissait d'une loi nouvelle, dont une application, plus ou moins prolongée, était nécessaire pour qu'elle donnât les résultats qu'on en attendait. Le rendement ne pouvait être complet qu'après que les hésitations, les premiers tâtonnements, chez les agents chargés de l'établissement et du recouvrement de la taxe, auraient définitivement disparu, avec l'expérience d'une pratique constante et plus sûre d'elle-même.

Les premières années, en effet, qui suivent l'établissement d'un impôt, donnent, presque invariablement, des résultats inférieurs aux prévisions, souvent optimistes, du législateur, surtout si l'on donne à cet impôt des bases entièrement nouvelles. Il est donc sage, quand on s'engage dans la voie des réformes profondes, de ne tenter l'expérience, que dans les périodes d'excédents budgétaires. Agir autrement, est exposer les finances du pays à de graves embarras, par suite des moins-values des recettes, pendant de longues années peut-être.

Le déficit constaté, M. Miquel s'efforça de le combler sans perdre l'espoir de trouver, plus tard, dans l'application de l'Einkommensteuer des résultats meilleurs ; d'urgence, il déposa le projet de loi, sur l'impôt complémentaire. Le discours du trône du 16 janvier 1894 annonce que l'exercice 1892-1893 s'est clos par un déficit de 25 millions. Le prochain budget se soldera par un déficit de 70.200.000 marks, qu'il faudra couvrir, à l'aide d'un emprunt (1). Les dernières lois de la réforme seraient, d'ailleurs, mises au point et notées, au

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1894, XXXV, p. 92.

cours de la session. Elles le furent, en effet, sur les bases que nous connaissons et qui se résument ainsi :

	Marks
1° Plus-values du nouvel impôt sur le revenu .	40 000.000
2° Recettes douanières relatives au bétail et aux céréales, et qui cessent d'être versées aux cercles, l'article 28 de la 1 ^{re} loi du 14 juillet 1893 abrogeant celle du 14 mai 1885.	24.000.000
3° Economies de la taxe de 2 0/0 des recettes effectives, payée jusque-là par l'Etat aux communes pour la part qu'elles prenaient à l'assiette des impôts réels.	2.940.000
Total	<u>66.940.000</u>

Mais, les plus-values, escomptées dans le rendement de l'impôt sur le revenu faisant provisoirement défaut et la perte pour l'Etat s'élevant à 34.790.000 marks, l'impôt complémentaire allait être établi de telle sorte qu'il rapporterait 35 millions. Ainsi, le déficit budgétaire, comblé par un emprunt, les recettes augmentées par un impôt nouveau, le produit de l'Einkommensteuer s'améliorant, la situation financière devait bientôt redevenir normale. Le 20 novembre 1896, en effet, le discours du trône constate un excédent appréciable et déclare close la période des déficits. Et, maintenant, que conclure de tout cela ? Les modifications, apportées dans le rôle budgétaire des divers impôts, avaient pu diminuer le rendement des recettes, pendant un certain temps, durant 4 ans à peine, mais la réforme de 1891 n'avait eu qu'une faible part dans les causes de cette diminuation. Les difficultés, dans tous les cas, de la période de transition furent surmontées. Tout l'honneur de cette victoire revient au ministre éminent qui élaborait les nouvelles lois fiscales, assura leur application et répara, par d'énergiques mesures, les fautes inévitables du début.

L'évolution des contributions directes prussiennes s'est donc faite sans heurts. Pendant une première période, les impôts personnels se développèrent d'une façon progressive, au détriment des autres impôts. De 1821 à 1867, ils ne figurent, dans l'ensemble des impôts directs, que pour $1/3$ environ ; de 1867 à 1891 la proportion passe à $2/5$.

Après la mise en œuvre des lois Miquel, au contraire, les impôts personnels représentent la presque totalité du produit des impôts directs, soit $23/25$ environ. Au point de vue fiscal, ces lois déterminaient un changement brusque, une modification essentielle, dans les sources de recettes budgétaires. Quant aux contribuables, la proportion dans laquelle, on leur demandait de participer aux dépenses de l'Etat, n'était pas sensiblement modifiée. Mais les impôts directs avaient augmenté considérablement, car de 54 millions, en 1821, ils passaient en 1907 à 254 millions, dont 216 millions pour le seul Einkommensteuer.

Ayant ainsi précisé quelle était, au point de vue budgétaire, l'importance des impôts personnels prussiens et quelle fut leur évolution, au cours du xix^e siècle, il nous reste à étudier pour chacune des deux contributions, leur répartition sur l'ensemble des citoyens prussiens, ainsi que les charges supportées par les différentes classes des contribuables. Nous aurons l'occasion, au cours de cette étude, de faire apparaître à quelles nécessités fiscales a obéi le législateur en établissant un impôt global sur le revenu. Ce sera une occasion de plus, pour nous, d'admirer l'esprit de prudence, dont il ne s'est jamais départi, au cours de l'élaboration de son œuvre.

§ 3. — Statistiques de l'Einkommensteuer.

1° *Nombre des contribuables.* — Recherchons, tout d'abord, combien de personnes sont soumises à l'impôt sur le revenu

et si leur nombre s'est accru, d'un chiffre plus ou moins important, depuis la mise en vigueur de la loi. Dans le tableau suivant nous indiquons seulement les personnes réelles.

ANNÉES	PERSONNES RÉELLES		TOTAL des imposés (personnes réelles et morales)
	Nombre	0/0 par rapport à la population	
1892	2.435.858	8,15	2.437.886
1896	2.652.515	8,46	2.654.444
1900	3.377.091	10,09	3.379.534
1901	3.646.527	10,71	3.649.188
1902	3.759.377	10,88	3.761.947
1903	3.895.184	11,1	3.897.782
1904	4.130.956	11,6	4.133.539
1905	4.390.608	12,1	4.393.219
1906	4.672.429	12,7	4.675.199

Il ressort de ces chiffres que le nombre des assujettis à l'impôt sur le revenu, est des plus restreints, 4.672.429 contribuables pour 37.278.220 habitants, soit 12. 7 0/0 de la population, environ.

L'absence de statistiques précises, en France, ne nous permet pas d'évaluer le nombre des imposables à une contribution qui frapperait tous les revenus au-dessus de 1.125 francs. Il est, néanmoins, permis de penser que ce nombre ne serait pas sensiblement supérieur à celui de la Prusse. M. Caillaux, dans l'exposé des motifs de son projet de loi, semble l'admettre, car il estime que des tarifs identiques à ceux de l'Einkommensteuer produiraient la même somme qu'en Prusse. Est-ce exact ? Il faut toujours se défier de tels rapprochements et de telles assimilations. Nous ne saurions trop le répéter, il est impossible d'établir une comparaison rigoureuse entre l'impôt sur le revenu prussien et celui qu'on pourrait établir, d'après le même type, dans notre pays. Les conditions d'application ne seraient pas forcément les mêmes et ne seraient pas

acceptées sans doute de la même façon par la majorité des imposables français, dont l'esprit est tout différent. Comment soutenir alors, sous prétexte que le mécanisme de l'institution est analogue, que le fonctionnement se ferait avec autant de souplesse et de facilité, et qu'il donnerait des résultats identiques ?

L'augmentation du nombre des contribuables prussiens, depuis 1892, est frappante quand on consulte les statistiques de 1906 : elle s'est élevée de 91,6 0/0. A quelle cause l'attribuer ? après les premières années d'application de la loi, rien n'était plus normal, l'augmentation étant en grande partie le résultat d'une pratique meilleure. Le fisc avait fini par atteindre des contribuables qui lui avaient jusqu'alors échappé. Mais à l'heure actuelle, cette raison ne suffira plus à expliquer l'accroissement, de plus en plus sensible, du chiffre de la population des redevables. D'autres motifs doivent en être donnés. Ils se rapportent à deux ordres de faits économiques, remarquables : l'accroissement de la fortune publique et celui du chiffre de la population.

Nous verrons plus loin, jusqu'à quel niveau la fortune publique s'est élevée dans ces dernières années. Quant à l'accroissement de la population, son influence sur l'augmentation du nombre des contribuables est certaine. De 1900 à 1906, la Prusse a vu le nombre de ses habitants croître de 7,52 0/0, tandis que le chiffre de l'impôt augmentait annuellement de 6,4 0/0. Ce rapprochement des deux chiffres permet de supposer entre eux une certaine relation ; mais, pour en déterminer l'importance, il faudrait se livrer à des évaluations, dont les bases font défaut.

2° Répartition des contribuables par classes de revenus. —

Il est plus intéressant de rechercher à quelles classes de revenus cet accroissement est dû. En parcourant le tableau ci-dessous, on remarquera qu'il porte principalement sur les revenus inférieurs à 3.000 marks.

Répartition des contribuables par classes (1)

REVENUS DE	1883		1890	
	Nombre des contribuabl.	0/0	Nombre des contribuabl.	0/0
900 à 3.000	1.311.250	87,46	1.606.778	86,92
3.000 à 6.000	134.869	9,02	172.042	9,30
6.000 à 9.500	32.937	2,20	42.555	2,30
9.500 à 30.500	16.692	1,12	22.624	1,22
30.500 à 100.000	2.887	0,18	4.223	0,23
Plus de 100.000	377	0,02	633	0,03
TOTAL	1.499.012	100,00	1.848.855	100,00

REVENUS DE	1892		1900	
	Nombre des contribuabl.	0/0	Nombre des contribuabl.	0/0
900 à 3.000	2.118.969	86,99	2.963.213	87,74
3.000 à 6.000	204.714	8,40	265.591	7,86
6.000 à 9.500	55.381	2,28	72.215	2,14
9.500 à 30.500	46.096	1,89	60.840	1,80
30.500 à 100.000	9.039	0,37	12.580	0,37
Plus de 100.000	1.639	0,07	2.652	0,08
TOTAL	2.435.858	100,00	3.377.091	100,00

(1) Le nombre des contribuables, pour l'année 1905, était de 4.390.608, et de 4.675.199, pour l'année 1906. Nous n'avons pu nous procurer leur répartition entre les différentes classes pour ces dernières années.

Il est regrettable que la discrimination des revenus, ou à son défaut, que des statistiques détaillées (1), ne nous permettent pas de constater la part que la hausse des salaires a pu avoir dans l'augmentation des revenus de cette classe. Il est fâcheux aussi qu'on n'ait pu se rendre compte du développement de l'épargne par le fait même de l'accroissement de ses revenus, car de cette façon, aurait été confirmée ou infirmée l'opinion courante qui tend à attribuer à la faculté de l'épargne, un rôle

(1) Elles indiquent uniquement les revenus professionnels au-dessus de 3.000 marks.

peu considérable dans les mœurs germaniques. L'absence de cet élément de contrôle nous empêchera enfin de déterminer, dans quelle mesure, l'activité du fisc est intervenue pour augmenter le nombre des contribuables. Contentons-nous donc de remarquer que la proportion du nombre des imposés de chaque catégorie, par rapport au nombre total des contribuables, s'accroît régulièrement dans la première, tandis que dans les autres, elle reste stationnaire, avec une certaine tendance à diminuer. Cette constatation de fait est un indice certain, mais malheureusement imprécis, du rôle que joue l'augmentation des revenus du travail, dans le rendement de l'impôt (1).

Le nombre des personnes possédant plus de 3.000 marks de revenus, est peu élevé en Prusse ; d'après la statistique de 1906, il se chiffre par 526.475, soit pour l'ensemble du pays, 1.40 0/0 et pour la totalité des contribuables 1/9 seulement. Néanmoins, ce petit nombre d'individus possède environ la moitié des revenus imposables et acquitte les 2/3 de l'impôt total. Ce résultat ne semble pas entièrement conforme à l'idée d'une équitable répartition de l'impôt entre les citoyens, d'autant plus que nous savons déjà que la progression fait surtout sentir ses effets aux contribuables jouissant de revenus moyens.

3° *Les revenus en France et en Prusse.* — Pour compléter cette étude sur la répartition des contribuables, entre les différentes classes de l'impôt, il nous paraît intéressant de mettre en regard les statistiques prussiennes et les évaluations éta-

(1) Nous savons simplement que la totalité des revenus a augmenté de 50 0/0 depuis 40 ans, accroissement surtout sensible dans les villes. — Voy. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, février 1907, p. 246.

blies pour la France, à l'appui du projet de réforme, présenté le 7 février 1907, par le gouvernement (1). A vrai dire, nous ne saurions poursuivre une comparaison détaillée, par suite du manque de concordance des bases mêmes des deux statistiques. Il résulte, en outre, des chiffres fournis, de part et d'autre, que le nombre des français possédant plus de 2.500 francs de revenus, s'élève à 1.490.200, contre 761.549 contribuables prussiens, jouissant de 2.000 marks de revenus. La France aurait donc, de plus que la Prusse, 728.651 contribuables ayant un revenu supérieur à 2.500 francs environ ? L'écart peut paraître considérable ; il est sans doute imputable au caractère approximatif des évaluations françaises.

France (1907)		Prusse (1900)	
Catégories	Nombre	Catégories	Nombre
2.500 ^f et au-dessous	9.509.800	900 à 2.000 M.	2.615.542
2.501 à 3.000 . .	563.000	2.001 à 3.000 »	347.671
3.001 à 5.000 . .	446.000	3.001 à 6.000 »	265.591
5.001 à 10.000 . .	294.000	6.001 à 9.500 »	72.215
10.001 à 20.000 . .	123.000	9.501 à 30.500 »	60.840
20.001 à 50.000 . .	51.000	30.501 à 100.000 »	12.580
50.001 à 100.000 . .	9.800	»	»
100.001 et au-dessus.	3.400	Au-dessus de 100.000	2.652
		(2)	

4^e Répartition des revenus entre les villes et les campagnes.

— Avant d'aborder l'étude du produit de l'impôt, nous repro-

(1) Projet de loi n° 737, 7 février 1907. Annexe II.

(2) Quant aux gros revenus, voici comment ils se répartissent en 1900 :

	Nombre	0/0	Impôt	0/0	Moyenne
100 à 200.000 marks	2.036	62.13	10.905.800	27.36	5.356
200 à 300.000 »	547	16.69	5.265.000	13.31	9.625
300 à 400.000 »	221	6.74	3.034.400	7.61	13.730
400 à 500.000 »	141	4.30	2.510.800	6.30	17.807
500 à 1.000.000 »	200	6.10	5.527.800	13.87	27.639
Au-dessus de 1.000.000.	132	4.03	12.617.400	31.65	95.586

duirons encore quelques statistiques à titre de documents. La première fut dressée par M. Miquel, en 1891, et elle montre comment s'effectuait, d'après ses évaluations, la répartition des revenus entre les villes et les campagnes.

CLASSES DE REVENU	NOMBRE DES CONTRIBUABLES			Proportion des contribuables de chaque classe par rapport au nombre total des contribuab.		
	dans toute la Prusse	Villes	Campagnes	Prusse	Villes	Campa- gnes
de 900 à 1.050. .	776.332	406.890	369.442	29,27	25,88	34,20
1.050 — 1.200. .	438.440	239.213	109.227	16,53	15,21	18,44
1.200 — 1.350. .	243.956	132.409	111.547	9,20	8,42	10,33
1.350 — 1.500. .	206.572	124.631	81.941	7,79	7,95	7,59
1.500 — 1.650. .	130.216	73.986	56.232	4,91	4,71	5,21
1.650 — 1.800. .	127.742	80.658	47.084	4,82	5,13	4,36
1.800 — 2.100. .	138.052	87.484	50.568	5,20	5,56	4,68
2.100 — 2.400. .	115.322	76.559	38.763	4,35	4,87	3,59
2.400 — 2.700. .	85.384	56.484	28.900	3,22	3,59	2,68
2.700 — 3.000. .	59.406	42.229	17.177	2,24	2,69	1,59
3.000 — 3.300. .	43.299	28.787	14.513	1,60	1,83	1,34
3.300 — 3.600. .	33.850	24.073	9.777	1,28	1,53	0,91
3.600 — 3.900. .	27.206	19.633	7.573	1,03	1,25	0,70
3.900 — 4.200. .	23.822	17.605	6.217	0,90	1,12	0,58
4.200 — 4.500. .	20.240	15.042	5.198	0,76	0,96	0,48
4.500 — 5.000. .	24.850	19.035	5.815	0,94	1,21	0,54
5.000 — 5.500. .	19.270	15.270	4.432	0,74	0,97	0,41
5.500 — 6.000. .	16.238	12.778	3.460	0,61	0,81	0,32
6.000 — 9.500. .	37.859	46.625	11.034	2,18	2,98	1,02
9.500 — 30.500. .	47.308	39.662	7.646	1,78	2,52	0,71
30.500 — 100.000. .	9.265	7.720	1.545	0,35	0,49	0,14
Plus de 100.000. .	1.699	1.397	302	0,06	0,06	0,03
TOTAL	2.650.000	1.568.170	1.081.830	100,00	60,00	40,00

A l'heure actuelle, tous ces chiffres ont été de beaucoup dépassés ; il faudrait les majorer sensiblement, pour être dans la vérité des choses. Le nombre des contribuables, habitant la campagne, est, en effet, en 1906, de 1.570.000. Mais les statistiques ne permettent pas, faute de données précises, de faire, parmi eux, la part des contribuables, qui vivent de revenus, tirés de leurs exploitations agricoles. On ne saurait donc mettre en regard de leur nombre les 305.000 agriculteurs français, tirant de leur terre, plus de 1000 francs de revenu,

5° *Nombre des personnes morales imposées.* — La seconde statistique a pour objet de dénombrer les personnes morales, soumises à l'impôt depuis 1892.

En 1892 on constate 2.028 personnes morales imposées.

» 1896	»	1.919	»
» 1897	»	2.001	»
» 1898	»	2.124	»
» 1899	»	2.262	»
» 1900	»	2.443	»
» 1901	»	2.661	»
» 1902	»	2.670	»
» 1903	»	2.598	»
» 1904	»	2.583	»
» 1905	»	2.611	»
» 1906	»	2.770	»

En 14 ans l'augmentation du nombre des sociétés a donc atteint 37 0/0 environ, alors que l'accroissement du total des contribuables ressortait à 91,60/0. Il serait curieux de rechercher dans quelle mesure l'accroissement du nombre des différentes personnes morales a pu être influencé par les variations du prix de l'argent et par les crises financières pendant cette période. Mais une telle étude ne rentre pas dans le cadre de notre sujet. Bornons-nous, en ce qui concerne les sociétés, à indiquer la proportion des différentes catégories d'entre elles soumises à l'impôt.

1905

Sociétés anonymes	} 1.706
Sociétés en commandite par actions	
Sociétés minières	120
Coopératives enregistrées	494
Unions de consommation	291

6° *Rendement de l'impôt par classes.* — Le nombre des contribuables ayant considérablement augmenté, depuis 1892, le produit de l'impôt devait s'élever par là même, dans une certaine proportion. Quelle a donc été l'étendue de la plus-value résultant des impositions et à quelles classes de contribuables faut-il plus particulièrement l'imputer ? Les statistiques suivantes répondent à ces questions.

Répartition du montant de l'impôt par classes (en marks).

REVENUS DE	1883		1890		1892	
	Produit de l'impôt	0/0	Produit de l'impôt	0/0	Produit de l'impôt	0/0
900 à 3 000.	22.313.870	38,46	26.577.150	35,44	32.835.099	28,63
3.000 à 6.000.	14.001.174	24,12	17.835.276	23,78	18.750.950	16,37
6.000 à 9.500.	7.171.200	12,36	9.281.556	12,37	11.200.136	9,85
9.500 à 30.500.	7.815.708	13,45	10.620.180	14,16	21.439.440	18,62
30.500 à 100.000.	4.245.660	7,31	6.236.496	8,31	15.623.080	12,51
Plus de 100.000.	2.496.960	4,30	4.452.480	5,94	14.937.400	13,02
	58.044.572	100,00	75.003.138	100,00	114.786.105	100,00

REVENUS DE	1900		1906	
	Produit de l'impôt	0/0	Produit de l'impôt	0/0
900 à 3 000.	44.383.020	28,02	60.944.540	30,20
3.000 à 6.000.	24.163.494	15,26	31.698.067	15,71
6.000 à 9.500.	14.540.638	9,48	18.643.725	9,25
9.500 à 30.500.	28.267.860	17,85	35.289.573	17,49
30.500 à 100.000.	21.684.760	13,68	26.441.870	13,10
Plus de 100.000.	25.357.000	16,01	28.752.225	14,25
	158.397.072	100,00	201.770.000	100,00

Les revenus de 900 marks à 3.000 marks payaient donc, en 1905, près de 57 millions de marks et les revenus supérieurs, 131 millions environ ; ces chiffres atteignirent respectivement, en 1906, 60 et 141 millions. Or, en 1892, l'impôt acquitté par les mêmes catégories de revenus n'était que de 33 et de

82 millions ; en chiffres ronds, cela donne une augmentation de 81.8 0/0 pour la première catégorie et de 71,95 0/0 pour la seconde. Cette élévation du produit de l'impôt correspond à un accroissement de 90,69 0/0 du nombre des contribuables dont le revenu est inférieur à 3.000 marks et de 66.11 0/0 du nombre de ceux dont les revenus sont supérieurs à ce chiffre. Le rendement de l'impôt s'est donc régulièrement amélioré avec l'accroissement de la population et des revenus.

Mais, dans l'ensemble, l'accroissement du revenu net imposable a été de 76,88 0/0, alors que les statisticiens allemands évaluent, pour une même période, l'augmentation générale des revenus prussiens à 50 0/0 environ. La différence entre ces deux taux fait apparaître d'une façon plus sensible la part qui est due dans l'amélioration du rendement de l'impôt, à une connaissance plus exacte de la matière imposable.

On peut encore remarquer, à ce sujet, que les efforts du fisc pour découvrir les dissimulations sont couronnés d'un succès plus certain, en ce qui concerne les petits contribuables, que lorsqu'il s'agit des redevables aisés. Par rapport à l'accroissement de 76.88 0/0 de la fortune imposée depuis 1892, nous obtiendrions un taux de 40,90 0/0 pour la première catégorie et de 35,975 0/0 pour la seconde.

Ces chiffres mettent en évidence les difficultés que l'administration fiscale rencontre pour forcer les revenus tant soit peu élevés à se soumettre entièrement à l'impôt. Néanmoins la disproportion est minime et constitue une preuve évidente de l'efficacité du système prussien. Elle est également la confirmation de ce fait, depuis longtemps reconnu, que les tarifs modérés de la loi de 1891 n'ont pas trop effrayé les capitalistes prussiens. L'évasion des valeurs mobilières en effet n'a jamais été trop forte, même dans les premières années d'application de la loi ; depuis elle a complètement cessé. Il est

du reste, à remarquer que le taux élevé des placements en Prusse, a conduit les contribuables à se soumettre plus facilement aux prescriptions de la loi.

Est-ce à dire que la fraude soit inconnue, et que les dissimulations, toujours possibles, nous l'avons vu, soient facilement découvertes ? Telle n'est pas notre conclusion ; telle n'est pas non plus celle du Deutsche Oeconomist, dans une étude qu'il publiait le 3 mai 1902 : « Il semble, dit-il, que les ressources affectées aux loyers dépassent de beaucoup les possibilités pour les revenus de 3.000 marks à 6.000 marks. Le luxe est plus grand que jamais. Mais il y a impossibilité d'établir sûrement, sur des chiffres, l'inexactitude des appréciations fiscales, qui, dans les villes, sont, du reste, faites avec rigueur. Pour les campagnes, on évalue à un taux infime, les produits naturels de la terre et on considère seulement comme revenu l'excédent métallique de la valeur des récoltes ; le paysan ne veut pas admettre comme revenu, ce qu'il consomme dans la valeur locative de sa maison. D'où erreur de taxation. Quant aux personnes morales, en prenant pour bases, le chiffre de la population, si 6.000 sont établies en Allemagne, 4.000 le seraient en Prusse : il n'y en n'a pas 2.000 imposées ! Il se peut que la proportion entre leur nombre et la population, ne soit pas rigoureuse et que beaucoup rapportent moins de 1/3 2 0/0. Mais l'écart paraît encore trop grand. »

Sans adopter entièrement les motifs invoqués par le rédacteur de cet article, nous nous contenterons de constater que l'examen même des statistiques prouve l'existence de la dissimulation des gros revenus ; mais nous croyons pouvoir en conclure également que l'effet de cette dissimulation est assez restreint. Nous reconnaitrons en tous cas l'impossibilité d'en mesurer avec exactitude l'étendue.

7° *Rendement de l'impôt dans les villes et dans les campagnes.* — La différence dans le rendement des impôts, perçus dans les villes et à la campagne, a toujours été très grande. La statistique complète, publiée plus loin, contient, à cet égard, des indications curieuses. D'une façon générale, le nombre des contribuables, habitant la campagne, est resté sensiblement le même, pendant les 10 dernières années, tandis que la proportion des imposables urbains augmentait de 6 0/0, environ, par rapport à la population totale. Le même phénomène apparaît, en ce qui concerne, les revenus imposés ; en 1892 les villes possédaient 3.873 millions de revenus (1) contre 1.851 millions aux campagnes ; en 1905 ces chiffres devenaient respectivement 6 855 millions et 2 813 millions, représentant pour les uns 76.84 0/0 d'accroissement, et, pour les autres, 51.57 0/0 seulement. La concentration de la population dans les villes, est un fait, d'ordre économique, qui se produit en Prusse, comme ailleurs. Ces chiffres en sont la preuve manifeste.

Le tableau suivant fait ressortir, pour 1892, et par classe de revenus, le montant des sommes retirées de l'impôt, dans

Classes de revenu	Prusse		Villes		Campagnes	
	Produit de l'impôt	0/0 du prod. total	Produit de l'impôt	0/0 du prod. total	Produit de l'impôt	0/0 du prod. total
900 à 3.000	36.169.658	30,06	21.977.407	24,78	14.192.251	46,48
3.000 à 6.000	16.615.262	16,30	14.492.134	16,14	5.123.128	16,78
6.000 à 9.500	11.646.188	9,68	9.453.702	10,53	2.192.456	7,18
9.500 à 30.500	21.817.380	18,13	18.292.350	20,38	3.515.030	11,54
30.500 à 100.000	15.971.920	13,29	13.243.680	14,75	2.728.240	8,93
Plus de 100.000	15.085.600	12,54	12.310.600	13,41	2.775.000	6,09
TOTAUX . . .	120.305.978	100,00	89.769.873	100,00	30.536.105	100,00

(1) Nous n'envisageons ici que le revenu imposé des personnes réelles.

les villes et à la campagne. Nous le publions ici, à titre documentaire, tout en regrettant que les statistiques récentes ne nous permettent pas d'en pouvoir comparer les résultats à ceux des derniers exercices.

On aura remarqué que les revenus, inférieurs à 3.000 marks, produisent 1/3 environ de la somme totale et que les impôts, payés par cette classe, représentent, pour les campagnes, 46,48 0/0 du chiffre de ses contributions, tandis que pour les villes, la proportion ressort à 24,78 0/0 seulement. Le produit de l'impôt est, par contre, dans une proportion équivalente, pour les redevables des villes et des campagnes ayant des revenus de 3 à 6.000 marks. Mais l'équilibre est rompu, en faveur des centres urbains, au-dessus de ce chiffre : les fortunes moyennes et les gros revenus se concentrent dans les villes. Les indications de ce tableau peuvent être considérées comme ayant aujourd'hui, la même valeur qu'il y a 15 ans, pour ce qui concerne les campagnes, tout au moins. Le pourcentage des contribuables, par rapport à la population totale (1) n'a plus varié, dans les communes rurales. S'il a augmenté dans les villes, son accroissement est imputable aux revenus inférieurs à 3.000 marks (2). C'est là une preuve nouvelle du peu d'importance qu'a pris le développement de la fortune publique en Prusse. Elle suit exactement l'augmentation du chiffre de la population. L'épargne paraît donc y jouer un rôle assez peu important.

8° *Rendement de l'impôt pour les personnes morales.* — Voici enfin comment est réparti le produit de l'Einkommensteuer, selon qu'il provient des personnes physique ou des personnes morales.

(1) Voir plus loin, p. 304, la statistique de l'impôt sur le revenu en 1892 et de 1898 à 1906, n° VI.

(2) *Ibid.*, n° X.

ANNÉES	PERSONNES RÉELLES		PERSONNES MORALES	
	Produit	Moyenne	Produit	Moyenne
1892	114.786.105	47,12	10.056.743	4,958
1896	120.305.978	45,36	6.774.762	3,512
1900	158.396.772	46,90	15.988.579	6,544
1901	168.127.100	46,11	18.761.584	7,050
1902	170.193.484	45,27	18.644.359	6,913
1903	171.400.000	44,00	14.970.248	5,784
1904	177.600.000	43,00	13.626.197	5,275
1905	188.000.000	42,80	13.732.817	5,259
1906	201.400.000	43,10	15.374.936	5,550

Les mêmes remarques que nous avons faites, au sujet du nombre des personnes morales, s'appliquent également au produit de l'impôt qu'elles acquittent. Les mêmes variations se rencontrent ; nous n'y reviendrons pas.

Quant à la part d'impôt payée par chaque catégorie de sociétés, voici comment elle s'établit en 1905 :

1.706 sociétés par actions, ou en com-

mandite par actions, payent. . . 12.206.708 marks

120 sociétés de mines » . . . 1 203.078 »

494 coopératives enregistrées payent . 130.552 »

291 unions de consommation » . 192 484 »

2.611 personnes morales » . 13.732.822 marks

Le détail des chiffres pour 1906, n'est pas encore connu. Notons comme symptôme d'une situation économique favorable, l'augmentation générale du nombre des sociétés, qui passent au chiffre de 2.770, acquittant un impôt de 15 374.936, soit une moyenne de 5.550 marks pour chacune d'elles. Les bénéfices enregistrés par les entreprises allemandes ont par conséquent quelque peu progressé.

9° *Revenu imposable des personnes morales et physiques.* — Quelques détails sont à retenir sur le chiffre des revenus, im-

posés depuis 1892. L'augmentation a été de 81,10 0/0 depuis l'origine pour les personnes réelles, et de 53,30 0/0 en ce qui concerne les sociétés. Dans le tableau qui suit nous voyons apparaître le progrès de cet accroissement et l'indication des revenus moyens imposés pour chaque année.

ANNÉES	PERSONNES RÉELLES		PERSONNES MORALES	
	Revenu imposable	Moyenne	Revenu imposable	Moyenne
1892.	5.704.326.417	2,341	257.070.865	126,760
1896.	6.086.052.635	2,294	176.488.442	90,973
1900.	7.841.292.865	2,321	407.493.949	166,800
1901.	8.376.057.778	2,297	478.124.483	179,678
1902.	8.559.384.832	2,277	476.131.693	178,326
1903.	8.709.300.000	2,236	382.285.139	147,715
1904.	9.122.700.000	2,208	348.009.012	134,731
1905.	9.668.600.000	2,202	352.212.877	134,896
1906.	10.331.800.000	2,211	394.134.915	142,287

Les moyennes relevées pour les personnes réelles, tendent encore à justifier ce que nous avons déjà signalé, que l'accroissement est plus sensible dans le nombre des contribuables, appartenant aux catégories de revenus les plus faibles.

Nous avons vu que le revenu net imposable a augmenté des 4/5, en 15 ans ; la même proportion doit apparaître quand on compare le montant du revenu brut pendant la même période.

Les chiffres suivants en sont la preuve.

Années	Revenu total marks	Villes marks	Campagnes marks
1896. . . .	10.147.600.000	5.952.300.000	4.195.300.000
1905. . . .	13.947.000.000	8.798.000.000	5.149.000.000
1906. . . .	14.613.500.000	9.297.000.000	5.316.500.000

10° Répartition de la population par groupes de revenus. —

En comparant le revenu net et le revenu brut tels qu'ils ressortent de ces statistiques, il y aurait en Prusse 4.281.700.000 m.

libres d'impôts personnels d'Etat, se répartissant entre 22.364 754 personnes, soit 61.66 0/0 de la population totale du royaume. Tout le poids de l'Einkommensteuer repose donc sur 4.675.199 chefs de famille, représentant 13 904 685 individus. Dans la *Statistische Correspondenz* (1), chaque groupe, par rapport à la population, est ainsi réparti :

PAR GROUPES	1905		1906	
	Nombre	0/0 des membres de chaque groupe par rapport à la population	Nombre	0/0 des membres de chaque groupe par rapport à la population
A. — Exemptions :				
1° Personnes ne payant pas l'impôt parce que leur revenu est inférieur à 900 marks ou parce qu'elles jouissent de certains privilèges.	20,483,263	56,47	22,230,000	60,35
2° Personnes jouissant d'exemptions totales pour d'autres causes (art. 18 et 19 de la loi).	1,881,491	5,19	»	
B. — Personnes appartenant aux groupes de contribuables (2) :				
de 900 à 3.000 M. de rev.	12,262 036	33,81	12,900,000	35,02
de 3.000 à 6.000 »	1,083,802	2,99		
de 6.000 à 9.500 »	277,123	0,76		
de 9.500 à 30.500 »	227,251	0,63		
de 30.500 à 100.000 »	45,454	0,13		
plus de 100 000 »	9,019	0,02	1,700,000	4,64
Ensemble B.	13,904 685	38,34	14 600 000	39,89
Ensemble A et B.	36,269,439	100,00	36,600,000	100,00

En France, le nombre des contribuables, visés par l'impôt, complémentaire du projet de 1907, est de 500.000, représen-

(1) Numéro 23 décembre 1905

(2) Ces chiffres comprennent les contribuables et les personnes qu'ils représentent. On estime qu'un contribuable représente environ 3 personnes.

tant 1.770.000 individus, soit 12.134.685 de moins qu'en Prusse, pour supporter des charges équivalentes.

11° *Différentes sources de revenus.* — Enfin, pour les contribuables, ayant un revenu supérieur à 3.000 marks, et représentant 1.542.649 personnes, le revenu global net s'élève à 4.459.321.870 marks, en 1905, et 4.780.700.000 marks, en 1906. Il se répartit ainsi, entre les diverses sources de revenus :

	1905	1906
Revenu des capitaux.	1.379.500.382	1.473.090.000
Revenu des biens fonciers. . . .	1.108.927.136	1.170.730.000
Revenus du commerce, etc. . . .	1.506.952.162	1.622.990.000
Revenus professionnels.	1.261.075.947	1.354.430.000

Si l'on considère les 3 premières catégories, comme représentant des ressources, où la fortune acquise joue le plus grand rôle, et si l'on recherche le montant des revenus du travail, en Prusse, l'on est amené à poser les bases du calcul suivant. En négligeant la part des revenus du travail, qui figurent dans les revenus fonciers, dans ceux du commerce, de l'industrie et des mines, et en déduisant 10 0/0 sur la somme des revenus non taxés, comme représentation de la valeur de la petite épargne, on obtiendra les chiffres suivants :

Revenus professionnels taxés. 1.261.075.947

Revenus du travail non soumis à l'impôt :

13.947.000.000.

— 3.995.378.680.

— 1.394.700.000. 8.556.921.320

Au total. 9.817.997.267

Il faudrait donc estimer, avec une approximation assez

Statistique de l'impôt sur le revenu, c

(en milli

		1892	1898
I. — Nombre total des contribuables imposés à l'impôt sur le revenu		2.440.000	2.910.000
II. — Produit de l'impôt		124.840	146.000
III. — Nombre des contribuables, personnes morales		2.028	2.000
IV. — Montant de l'impôt acquitté par les contribuables, personnes morales		10.060	10.000
V. — Nombre de personnes physiques imposées, à l'exclusion de leurs familles	Villes	1.410.000	1.750.000
	Campagnes	1.030.000	1.160.000
	Ensemble du pays	2.440.000	2.910.000
VI. — Pourcentage des contribuables par rapport à la population totale	Villes	11,92	11,92
	Campagnes	5,68	5,68
	Ensemble du pays	8,15	8,15
VII. — Impôt acquitté par les contribuables, personnes réelles	Villes	84.320	103.000
	Campagnes	30.470	33.000
	Ensemble du pays	114.790	136.000
VIII. — Revenu imposé, personnes réelles	Villes	3.873.320	4.724.000
	Campagnes	1.851.010	2.050.000
	Ensemble du pays	5.724.320	6.774.000
IX. — Nombre des contribuables, personnes réelles, jouissant d'un revenu de plus de 5 000 marks	Villes	237.756	284.000
	Campagnes	79.133	84.000
	Ensemble du pays	316.889	369.000
X. — Pourcentage, par rapport à la population, du nombre des contribuables définis au n° IX	Villes	2,01	2,01
	Campagnes	0,43	0,43
	Ensemble du pays	1,06	1,06
XI. — Montant des revenus des personnes réelles jouissant d'un revenu de plus de 3,000 marks	Villes	2.473.920	3.032.000
	Campagnes	749.910	803.000
	Ensemble du pays	3.223.838	3.836.000
XII. — Montant des revenus des contribuables définis au n° IX, provenant de capitaux mobiliers	Villes	716.680	810.000
	Campagnes	174.840	184.000
	Ensemble du pays	891.720	995.000
XIII. — Montant des revenus des contribuables définis au n° IX, provenant de biens fonciers	Villes	388.950	470.000
	Campagnes	366.410	345.000
	Ensemble du pays	755.360	815.000
XIV. — Montant des revenus des contribuables définis au n° IX, provenant du commerce, de l'industrie ou des mines	Villes	867.040	1.061.000
	Campagnes	115.770	145.000
	Ensemble du pays	982.800	1.206.000
XV. — Revenus professionnels des contribuables définis au n° IX	Villes	501.050	689.000
	Campagnes	92.890	128.000
	Ensemble du pays	593.940	817.000
XVI. — Déductions à faire pour l'intérêt des dettes, charges permanentes et autres déductions légales	Contribuables urbains	276.210	370.000
	Contribuables campagnards	155.280	165.000
	Ensemble des contribuables	431.480	535.000
	Contribuables urbains	234.290	313.000
XVII. — Déduction pour l'intérêt des dettes, compris au n° XVI	Contribuables campagnards	133.540	133.000
	Ensemble des contribuables	367.830	450.000

ssse, en 1892, et de 1898 à 1906.

arks).

1899	1900	1901	1902	1903	1904	1905	1906
00.000	3.380.000	3.650.000	3.760.000	3.900.000	4.130.000	4.390.000	4.675.199
59.560	174.390	186.890	188.840	186.860	191.230	201.770	216.795
2.262	2.443	2.661	2.670	2.598	2.583	2.611	2.770
12.970	15.990	18.760	18.640	14.970	13.630	13.730	15.374
70.000	2.070.000	2.240.000	2.330.000	2.450.000	2.630.000	2.820.000	3.021.125
20.000	1.310.000	1.410.000	1.430.000	1.450.000	1.500.000	1.570.000	1.651.304
00.000	3.380.000	3.650.000	3.760.000	3.900.000	4.130.000	4.390.000	4.672.429
13,42	14,41	15,23	15,47	15,88	16,66	17,32	»
6,43	6,86	7,27	7,35	7,35	7,56	7,86	»
9,40	10,09	10,71	10,88	11,09	11,59	12,11	12,79
10.750	119.540	126.520	128.240	129.500	133.950	141.790	151.640
35.830	38.850	41.610	41.950	41.890	43.650	46.250	49.780
16.580	158.400	168.130	170.190	171.390	177.600	188.040	201.400
72.480	5.489.320	5.856.100	6.002.000	6.142.690	6.446.810	6.855.400	7.340.530
35.330	2.351.970	2.519.950	2.557.880	2.566.560	2.675.880	2.813.210	2.991.270
57.810	7.841.200	8.376.060	8.559.880	8.709.250	9.122.690	9.668.610	10.331.800
01.088	318.583	334.872	346.339	355.693	369.386	385.528	»
39.869	95.295	100.824	103.342	106.003	110.449	115.909	»
90.957	413.878	435.696	449.681	461.693	479.835	501.437	526.475
2,15	2,22	2,27	2,30	2,30	2,33	2,37	»
0,47	0,49	0,52	0,52	0,53	0,55	0,57	»
1,18	1,23	1,27	1,30	1,31	1,34	1,38	1,40
78.050	3.512.830	3.716.060	3.783.650	3.795.520	3.911.380	4.128.100	»
66.810	931.850	993.300	1.009.190	1.011.650	1.065.510	1.128.360	»
14.860	4.444.680	4.709.360	4.792.840	4.807.170	4.976.890	5.256.460	5.621.230
31.880	926.930	978.240	997.870	1.002.340	1.044.510	1.111.160	»
38.980	214.210	229.820	239.220	241.130	251.020	268.340	»
30.860	1.141.140	1.208.060	1.237.090	1.243.470	1.299.530	1.379.500	1.473.090
04.530	540.050	575.690	607.070	624.070	652.590	689.770	»
32.890	381.330	392.190	389.180	383.180	396.010	419.160	»
37.430	921.380	967.880	996.250	1.007.250	1.048.600	1.108.930	1.170.730
11.950	1.240.220	1.298.810	1.280.420	1.233.750	1.239.120	1.294.740	»
32.170	178.190	197.920	194.670	190.490	200.310	212.210	»
04.120	1.418.410	1.496.730	1.475.080	1.424.240	1.439.430	1.506.950	1.622.990
49.680	805.630	863.320	898.290	935.360	975.160	1.032.430	»
42.760	158.130	173.380	186.120	196.850	214.170	228.650	»
32.450	963.750	1.036.690	1.084.410	1.132.210	1.189.330	1.261.080	1.354.430
02.740	434.890	472.290	498.170	513.390	540.240	575.520	»
39.760	179.690	188.910	194.670	200.560	209.050	221.610	»
72.500	614.580	661.200	692.840	713.950	749.290	797.130	840.540
32.400	370.660	403.170	427.340	439.300	462.180	494.510	»
43.090	150.550	158.520	163.390	167.860	174.870	185.910	»
35.490	521.210	561.690	590.730	607.160	637.050	680.420	»

large, à 9 milliards, environ, les revenus du travail et à 5 milliards seulement les revenus fondés et mixtes. M. Cail-
laux croit pouvoir évaluer à 73 0/0, le nombre des individus,
en France, qui tirent leurs moyens d'existence des revenus
de leur travail; la proportion serait presque aussi forte, en
Prusse, si nous avions pu tenir compte de la part du travail,
concourant à la production des revenus mixtes.

D'une manière générale, toutes ces statistiques tendent à
établir le bon fonctionnement de l'Einkommensteuer, mais
elles mettent en lumière également combien son rôle est res-
treint dans le régime des finances prussiennes et combien
sont modérées les charges de cet impôt pour la plupart des
classes de contribuables. Cette modération fut la cause de
son succès : nous l'avons dit; nous ne saurions trop le répé-
ter. Les excès, en matière fiscale ont pour résultat de faire
disparaître, en dépit de toutes les mesures de prévoyance et
de répression, la matière imposable. L'impôt trop lourd n'est
pas recouvré.

12° *Tableau général.* — Nous résumons, pour clore ce
chapitre, dans un tableau général, les principaux renseigne-
ments que les statistiques prussiennes contiennent de 1892
à 1906 (1).

§ 4. — Statistiques de l'Ergänzungsteuer.

1° *Résultats de l'impôt de 1895 à 1907* — L'imposition
triennale, prévue par l'article 37 de la loi du 14 juillet 1893,
a commencé régulièrement en 1899 seulement. Les deux pre-
mières périodes n'ont compris que le laps d'une année. Dans
la troisième, sont rentrées les années 1897 et 1898. Ces excep-
tions, dont la loi avait reconnu l'utilité, étaient rendues né-
cessaires, à l'effet de pouvoir assurer le plus rapidement pos-
sible, l'application du nouvel impôt à la matière imposable.

(1) Voy. pp. 304 et 305.

Le résultat fut vite atteint et le rendement de l'impôt complémentaire amélioré.

A l'heure actuelle l'Ergänzungsteuer atteint 1.379 221 contribuables, soit 3,80 0/0 de la population totale du royaume ; 666.283 se trouvent dans les villes (374.669 dans les cercles urbains) et 712.938 dans les campagnes. La population, représentée dans l'impôt, par ce nombre d'assujettis, comprend 4.996.892 personnes, dont 2.062.678 dans les villes, et 2.996.214 dans les campagnes. L'impôt sur le capital a donc une clientèle, légèrement supérieure, dans les campagnes, à sa clientèle des villes. Ce résultat est dû à la grande division de la propriété foncière. En effet les contribuables à l'impôt complémentaire jouissant de plus de 3.000 marks de revenus, sont peu nombreux dans les campagnes : 94.710 contre 289.136, dans les villes. Par contre, ceux qui ont de 900 marks à 3.000 marks de revenus sont au nombre de 618.228, soit 85 0/0 environ du nombre total des contribuables ruraux.

Dans les villes, la propriété foncière rapporte sensiblement plus : sur 666.283 assujettis, à ce titre, 289.136 ont plus de 3.000 marks de revenus ; 377.136, soit 51 0/0 seulement du nombre total, possèdent des ressources inférieures.

Signalons ici une différence avec l'impôt sur le revenu. Nous savons que la population, imposable sur son revenu, s'accroît dans la même proportion que la population totale (1). Il en est autrement pour l'impôt complémentaire. De 1895 à 1902-1904, le pourcentage de la population imposée, à ce titre, dans les villes, a diminué par rapport à la population totale ; il est tombé de 13,85 à 12,98 0/0, ce qui revient à dire que l'accroissement des contribuables urbains n'a pas lieu, avec la même rapidité, que celui de la population des villes.

(1) L'accroissement annuel de la population étant de 7,3 0/0 environ et celui du nombre des contribuables de 6,3 0/0.

La même constatation peut être faite pour les campagnes, où les chiffres correspondants sont tombés de 14,33 à 13,81 0/0.

Quelles sont les raisons de ce phénomène économique ? Elles n'apparaissent pas nettement en dehors de ce double fait, que nous avons déjà remarqué, que l'épargne ne joue pas un rôle très actif dans l'augmentation des capitaux prussiens, et que, dans cette matière, la fraude a des moyens plus faciles de s'exercer, au détriment du Trésor. Ce montant total de la fortune imposable s'élève à 82.410.286.903 marks, dont 52,121.707.477 imputables aux contribuables urbains et 30.288.579.426 aux habitants des campagnes. La moyenne de la fortune des assujettis à l'Ergänzungsteuer, serait donc dans les villes de 78.227 marks; dans les campagnes de 42.484 marks et pour l'ensemble du pays de 59.751 marks. Dans les grandes villes la moyenne est plus forte : à Frankfort-sur-Mein elle ressort à 185.166 marks et à Berlin à 150.556.

La fortune totale des contribuables, soumis à l'impôt complémentaire, s'est accrue de 5.752 millions par rapport à la période 1902-1904 et la fortune moyenne de 1.440 marks. Voici du reste comment se répartissent les contribuables d'après leur fortune et le chiffre de leurs compositions :

Ayant un capital de plus de	1895-1896			
	Nombre des contribua- bles	0/0 du total des contribuabl.	Impôt payé	0/0 du produit total de l'impôt
6.000 à 20.000..	563.807	48,03	2.980.712	9,60
20.000 — 32.000..	203.397	17,65	2.211.840	7,12
32.000 — 52.000..	162.306	14,09	3.387.912	10,59
52.000 — 100.000..	112.670	10,65	4.279.649	13,78
100.000 — 200.000..	57.153	4,96	3.992.839	12,86
200.000 — 500.000..	29.372	2,55	4.500.851	14,50
500.000 — 1.000.000..	8.371	0,73	2.978.326	9,60
1.000.000 — 2.000.000..	3.429	0,30	2.453.065	7,90
Plus de 2.000.000. . . .	1.827	0,16	4.360.638	14,05
TOTAL.	1.152.332	100,00	31.045.836	100,00

		1896-1897			
6.000 à	20.000..	579.927	49,70	3.072.807	9,89
20.000 —	32.000..	201.903	17,30	2.174.522	7,00
32.000 —	52.000..	161.997	13,88	3.283.179	10,57
52.000 —	100.000..	122.343	10,49	4.270.354	13,75
100.000 —	200.000..	57.418	4,92	4.011.702	12,91
200.000 —	500.000..	29.608	2,54	4.541.310	14,65
500.000 —	1.000.000..	8.337	0,71	2.969.073	9,56
1.000.000 —	2.000.000..	3.426	0,29	2.451.594	7,89
Plus de 2.000.000..		1.786	0,15	4.290.057	13,81
TOTAL		1.166.745	100,00	31.064.601	100,00

		1905-1907			
6.000 à	20.000..	674.351	48,89	3.550.620	8,82
20.000 —	32.000..	239.922	47,40	2.556.118	6,35
32.000 —	52.000..	188.039	13,63	3.818.507	9,48
52.000 —	100.000..	146.910	10,65	5.151.401	12,79
100.000 —	200.000..	72.459	5,25	5.076.116	12,61
200.000 —	500.000..	38.942	2,82	6.003.957	14,91
500.000 —	1.000.000..	11.189	0,81	3.988.509	9,90
1.000.000 —	2.000.000..	4.742	0,34	3.399.920	8,44
Plus de 2.000.000..		2.667	0,19	6.723.571	16,70
TOTAL		1.379.221	100,00	40.268.723	100,00

Il résulte de ces chiffres que 9,41 0/0 des contribuables possèdent une fortune supérieure à 100.000 marks et 1,34 0/0 seulement une fortune évaluée à plus de 500.000 marks. Quant aux sommes payées au fisc par ces différents groupes, elles sont de 62,56 0/0, pour les contribuables qui ont plus de 100.000 marks de fortune. Celles des classes qui coopèrent le plus activement à former le produit de l'impôt, possèdent une fortune, variable entre 52.000 marks et 500.000 marks. Seules les fortunes de plus de 2.000.000 de marks, acquittent 16,70 0/0 du produit total des impôts.

2° *Contribuables des villes et des campagnes.* — Au point de vue du nombre des assujettis, la différence entre les redevables des villes et ceux des campagnes, est peu importante. Dans les campagnes toutefois la fortune est plus morcelée et

crée ainsi une situation qui influe sur le produit de l'impôt. Dans les villes, l'ensemble des fortunes inférieures à 100.000 marks acquittent 31.31 0/0 des impôts contre 57.22 0/0 dans les campagnes. Ce même fait se produit, mais dans des conditions plus sensibles encore, pour les fortunes dépassant 500.000 marks. Les tableaux suivants feront apparaître la vérité de ces constatations.

Contribuables des villes (1)

		1895 1896			
Ayant un capital supérieur à		Nombre des contribua- bles	0/0 du total des contribuabl.	Produit de l'impôt	0/0 du produit total de l'impôt
Mars					
6.000 à	20.000..	227.350	43,71	1.225.837	6,28
20.000 —	32.000..	82.313	15,82	934.693	4,87
32.000 —	52.000..	73.105	14,05	1.490.612	7,76
52.000 —	100.000	66.605	12,80	2.350.943	12,24
100.000 —	200.000..	38.737	7,39	2.712.020	14,12
200.000 —	500.000..	22.183	4,26	3.412.498	17,77
500.000 —	1.000.000..	6.426	1,24	2.286.354	11,90
1.000.000 —	2.000.000..	2.489	0,48	1.765.557	9,19
2.000.000 et au-dessus..		1.289	0,25	3.030.056	15,77
TOTAL.		520.192	100,00	19.208.574	100,00

		1896 1897			
6.000 à	20.000..	234.238	44 34	1.266.543	6,50
20.000 —	32.000..	83.516	15,81	937.366	4,87
32.000 —	52.000..	73.026	13,82	1.488.408	7,78
52.000 —	100.000..	66.255	12,54	2.339.153	12,16
100.000 —	200.000..	38.432	7,33	2.734.547	14,22
200.000 —	500.000..	22.403	4,24	3.452.898	17,95
500.000 —	1.000.000..	6.362	1,29	2.269.037	11,80
1.000.000 —	2.000.000..	2.521	0,48	1.796.629	9,34
2.000.000 et au-dessus..		1.247	0,24	2.947.568	15,33
TOTAL.		528.305	100,00	19.232.153	100,00

(1) Le nombre des contribuables, pour la période 1905-1907, est de 666.283 et le produit de l'impôt s'élève à 26.160.940 marks, mais leur répartition entre les différents groupes n'est pas encore connue,

Contribuables des campagnes (1)

Ayant un capital supérieur à	1896-1897			
	Nombre des contribua- bles	0/0 du total des contribuabl.	Produit de l'impôt	0/0 du produit total
Marks				
6 000 à 20.000..	345.689	54,15	1.806.264	15,27
20 000 — 32.000 .	118.387	18,54	1.237.106	10,46
32 000 — 52.000 .	88.971	13,94	1.794.771	15,17
52.000 — 100.000..	56.088	8,79	1.931.200	16,32
100.000 — 200 000 .	18 681	2,93	1.277 154	10,79
200.000 — 500.000..	7.205	1,13	1.088.411	9,20
500.000 — 1.000 000..	1.975	0,31	700.035	5,92
1.000.000 — 2.000.000..	905	0,14	654.964	5,54
2.000.000 et au-dessus..	539	0,08	1.342.489	11,35
TOTAL.	638.440	100,00	11.832.447	100,00

3^e *Différentes natures de capitaux.* — Quelle est la nature des biens fondés des contribuables ? Des indications précises ne peuvent être fournies, à cet égard, que pour ceux qui ont plus de 3.000 marks de revenus et qui, par ailleurs, sont soumis à la déclaration. Au-dessous de ce chiffre, les évaluations ne pourraient présenter quelque certitude, que pour la propriété foncière : le Reichsanzeiger et la Statistische Correspondenz n'envisagent le détail des fortunes que lorsque leurs revenus dépassent 3.000 marks.

Voici quelles sont, pour la période, triennale 1905-07, leurs évaluations :

La fortune brut imposable des 383.846 contribuables ayant plus de 3.000 marks de revenu se répartit comme suit entre les villes et les campagnes :

Villes	67.213.012.203 marks
Campagnes	25.083 002.700 —
Total	92.296.014.903 —

(1) Le nombre des contribuables, pour la période 1905-1907, est de 712.938 et le produit de l'impôt s'élève à 14.107.783 marks, mais leur répartition entre les différents groupes n'est pas encore connue.

Elle se décompose de la manière suivante d'après la nature des biens :

	Marks
1. Capitaux	32.671.746.143
2. Propriétés foncières, y compris les capitaux d'exploitation	31.647.291.595
3. Capitaux de fondation et d'exploitation employés dans l'industrie, le commerce et les mines	11.083.244.513
4. Valeur représentative de droits et privilèges divers	139.662.713

On a déduit de ces biens, la valeur, en capital, des dettes, soit 16.755.930 061 marks. La fortune totale imposée s'élève donc, net à : 75.954.144.964. Depuis 1902, elle a progressé de 7.901 millions de marks et la valeur en capital des dettes, de 2.337 millions, ce qui laisse une augmentation nette de 5.564 millions de marks de 1902 à 1905.

Les évaluations primitives du ministre, lors de la mise en vigueur de la loi, étaient assez exactes. Il est intéressant de les reproduire :

	millions de m.
Propriétés bâties (villes)	13.750
— — (campagnes)	6.870
Propriétés rurales (24.500.000 hectares).	24.000
Forêts (5.708.000 hectares)	1.000
Capitaux industriels	20.600
Capitaux mobiliers	28.200
Total	<u>94.420</u>

S'appuyant sur ces chiffres, on estimait le capital brut imposable à 90 milliards environ et on déduisait pour les dettes, une somme de 17 milliards. On obtenait ainsi 73 milliards qui, soumis à l'impôt, auraient fourni 35 millions. Les erreurs que M. Miquel commettait, en voulant évaluer trop exactement

les diverses catégories de capitaux, n'avaient aucune influence sur la justesse de ses prévisions. Néanmoins, il fallut quelque temps, pour l'adaptation de la loi et les 35 millions que le ministre en espérait, ne furent atteints qu'en 1900, au cours de la première période triennale d'imposition.

La répartition des capitaux entre les villes et les campagnes peut également se résumer ainsi.

	Villes.	Campagne.
	marks	
Capitaux.	26.161.172.699	6.510.573.344
Propriétés foncières y compris les capitaux d'exploitation	19.596.318.418	12.050.973.177
Capitaux de fondation et d'exploitation employés dans l'industrie, le commerce, et les mines.	9.458.121.090	1.625.123.423
Valeur représentative de droits et privilèges di- vers	53.588.250	86.074.463
Valeur en capital des dettes	11.944.675.080	4.811.254.981

La différence la plus considérable, que font ressortir les chiffres, existe entre les capitaux mobiliers, dans les campagnes et dans les villes. La fortune mobilière urbaine est plus de 4 fois supérieure à celle de la campagne. La même disproportion ne se rencontre pas pour les propriétés foncières et, dans ces derniers temps, on s'est demandé s'il n'y avait pas lieu de taxer spécialement, les plus-values immobilières (1). En le faisant, un double but serait atteint : on rectifierait

(1) Voir un très intéressant article du *Bulletin de Statistique* de décembre 1906.

ainsi l'impôt complémentaire et surtout on mettrait une entrave sérieuse, aux spéculations sur les immeubles.

Les projets en cours d'étude, font deux parts de la plus-value : la première, résultant de l'amélioration du terrain ou des constructions, élevées par le propriétaire, ne serait pas atteinte. La seconde au contraire serait passible de l'impôt, lorsqu'elle résulterait de l'effet des circonstances, percement d'une rue, établissement d'une ligne de tramways, hausse constatée du prix du terrain aux alentours, etc... Le système, au premier abord, n'est pas exempt de difficultés d'application. Néanmoins, il fonctionne déjà, comme contribution municipale, sous forme de taxe additionnelle à l'impôt des mutations, en Saxe, à Frankfort et à Cologne.

4° *Exemptions et modérations.* — Le régime d'exemptions et de modérations dans l'Eigänzungsteuer, est assez complexe. Il diffère sur certains points, du système employé en vue du même objet, pour l'impôt sur le revenu. Quoi qu'il en soit, voici quels furent les résultats constatés pour 1905-1907 :

	Ensemble	Villés	Campagnes
Exemptions pour une fortune imposable inférieure à 6 000 marks (art. 17, n° 1 de la loi).	3.291.775	2.297.698	994.077
Exemptions pour les fortunes inférieures à 20.000 marks produisant moins de 900 marks de revenus (art. 17, n° 2).	306.357	73.570	232.787
Exemptions pour les fortunes inférieures à			

20 000 marks produi- sant moins de 1.200 marks de revenus dans les cas prévus à l'article 17, n° 3	1.381	538	843
Modération de l'impôt à 3 marks pour les fortunes de 32.000 marks non soumises à l'impôt sur le revenu (art. 19)	288.919	66.435	222.484
Modération de 2 échelons pour les fortunes de 52.000 marks non sou- mises à l'Einkommen- steuer	242	»	»

Au total, 3.599.513 contribuables sont exemptés de l'impôt complémentaire et 289.161 profitent de modérations. Ces chiffres comportent quelques indications précieuses sur le taux de placement des capitaux et sur la rente de la terre en Prusse. Nous voyons ainsi que les fortunes de 20.000 marks rapportant moins de 4,50 0/0. sont en nombre restreint dans les villes (73.570) ; elles sont, au contraire, assez nombreuses à la campagne. Ces chiffres concordent parfaitement avec ce que nous savons du loyer élevé de l'argent, dans ce pays où les capitaux trouvent facilement une rémunération de 4 à 5 et même 6 0/0. Les exemptions, consenties aux fortunes de 32.000 marks, dont le revenu n'est que de 2,82 0/0, sont une nouvelle preuve de ce fait ; elles se chiffrent par un total de 288.919, dont 222.484, dans les campagnes. Combien de fortunes seraient exemptées, à ce taux, en France, en Belgique et en Angleterre !

L'impôt complémentaire fonctionne régulièrement et les craintes exprimées, lors de son vote, à la Chambre des Seigneurs, ne se sont pas réalisées. Les capitaux n'ont pas fui le pays, en quantité trop considérable, et la loi de 1893 n'a pas provoqué un renchérissement de l'argent, déjà à un taux élevé, depuis longtemps.

En outre l'application de l'Ergänzungsteuer semble devoir donner lieu à peu de difficultés avec le fisc. Les rectifications, portant sur 624.530 déclarations, volontaires ou indirectement exigées, ont été au nombre de 148.244, soit 23 0/0 environ du chiffre des déclarants et 10 0/0 du total des imposés. Les contestations s'étaient élevées sur 161.764 cotes et 123.709 ont été rectifiées en faveur de l'administration. Auparavant 24.535 avaient donné lieu à une entente amiable. Ces résultats sont plus satisfaisants que ceux de l'Einkommensteuer. Ils s'expliquent par ce fait que l'état des fortunes est déjà connu par ailleurs. Les constatations faites à propos de l'impôt sur le revenu, chaque année, ont servi à préciser la situation des contribuables. L'établissement triennal de l'assiette de l'Ergänzungsteuer est donc puissamment aidé et facilité par ces secours étrangers.

5° *Tableau général.* — Présentons maintenant dans le tableau suivant, les principaux chiffres dont nous avons fait état, comparés aux résultats des périodes précédentes :

	1895	1896	1897-1898	1899-1901	1902-1904	1905-1907
millions						
a) Nombre des contribuables (non compris les personnes sous leur dépendance) :						
Dans les villes. . .	0 52	0 53	0 54	0 57	0 62	0 67
Dans les campagnes	0 63	0 64	0 64	0 66	0 68	0 70
TOTAL	1 15	1 17	1 18	1 23	1 30	1 37
millions de marks						
b) Montant de l'impôt assis :						
Dans les villes. . .	19 21	19 23	19 88	21 84	23 87	26 16
Dans les campagnes	11 84	11 83	11 95	12 34	13 05	14 11
TOTAL	31 05	31 06	31 83	34 18	36 92	40 27
c) Fortunes imposables :						
Dans les villes. . .	38.350 20	38.350 42	39.790 24	43.361 44	47.581 43	52.131 71
Dans les campagnes	25.567 60	25 673 76	25.886 68	26.680 76	28.076 04	90.288 58
TOTAL	63.917 81	64.024 18	65.676 92	70.042 20	76.657 48	82.410 22
contribuables						
d) Nombre des contribuables imposés ayant plus de 3.000 marks de revenus :						
Dans les villes. . .	199.991	204.440	213.129	236.186	264.683	289.136
Dans les campagnes	68.892	69.664	71.615	77 735	86 128	94.710
TOTAL	268.883	274.104	284.744	313.921	350.811	383.846
millions de marks						
e) Fortunes imposables des contribuables désignés en d :						
Dans les villes. . .	37.123	37.833	39.581	44.143	49.650	55.269
Dans les campagnes	15.144	15.145	15.488	16 446	17.990	20.272
TOTAL	52.267	52.978	55.069	60.589	67.640	75.541
se décomposant ainsi :						
Capitaux :						
Dans les villes. . . .	17.224	17.501	18.547	20.820	23 236	26.161
Dans les campagnes. .	4.177	4.264	4.427	4.770	5.552	6.510
TOTAL	21.401	21.765	22.974	25.590	28.788	32.671
Propriétés foncières (y compris les capitaux d'exploitation) :						
Dans les villes. . . .	12.551	12.793	13.302	14.890	17.312	19.596
Dans les campagnes	9.758	9 693	9.846	10.288	10.936	12.051
TOTAL	22.309	22.486	23.148	25.178	28.248	31.647

	1895	1896	1897-1898	1899-1901	1902-1904	1905-1907
Capitaux de fondation et d'exploitation em- ployés dans l'industrie, le commerce et les mi- nes :						
Dans les villes . . .	7.292	7.479	7.667	8.372	9.034	9.458
Dans les campagnes	1.133	1.133	1.118	1.331	1.435	1.625
TOTAL	8.425	8.612	8.835	9.703	10.469	11.083
Valeur représentative de droits et privilèges di- vers :						
Dans les villes . . .	55	59	64	61	67	53
Dans les campagnes	75	54	46	55	67	86
TOTAL	130	113	110	116	134	139
Valeur en capital des dettes (à déduire) :						
Dans les villes . . .	6.314	6.876	7.219	8.432	10.207	11.944
Dans les campagnes	3.413	3.441	3.559	3.797	4.211	4.811
TOTAL	9.727	10.317	10.778	12.229	14.418	16.755

CHAPITRE II

LOI DU 19 JUIN 1906 (1).

- § 1. — L'Einkommensteuer. — Bases d'imposition. — Tarifs. — Assiette. — Recours.
- § 2. — Impôt complémentaire et impôt communal. — Lois du 24 juillet 1906.

La réforme de 1891-1893 a donné des résultats plus favorables encore que ceux qu'avait prévus le ministre lui-même. M. Miquel, dans un rapport très détaillé, qu'il fit en 1900, sur l'application des impôts nouveaux, constate, avec une satisfaction légitime, la progression constante de leur rendement. Depuis 6 ans, l'amélioration a toujours été la même, proportionnelle à l'accroissement de la population, car on peut considérer que l'Einkommensteuer est arrivé à un point d'adaptation suffisant, pour maintenir, à peu près constant, son chiffre de plus-values. Les années suivantes bénéficieront, sans doute, d'une augmentation plus ou moins sensible, grâce aux tarifs, un peu plus élevés, que le législateur de 1906 a édictés pour les sociétés.

Si les résultats financiers de la réforme ont été éclatants, la pratique a signalé des imperfections de détail dans le fonctionnement des trois impôts de 1891 ; le législateur de 1906 a cru devoir alors y apporter des atténuations. Les modifications proposées par M. de Reinbaben. ne sont pas d'égale importance ; la plupart ont pour but de consacrer une jurisprudence, ancienne, par une meilleure rédaction de la loi ; certaines

(1) Voir la traduction dans le *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*. Numéros de juillet à octobre 1907.

pourtant, développent des principes dont le texte ancien renfermait, déjà, le germe. Mais la loi du 19 juin 1906 ne modifie en aucun point essentiel le régime antérieur.

§ 1. — **L'Einkommensteuer.**

C'est principalement sur l'impôt du revenu que l'attention des réformateurs s'est portée. Le vote même de la loi n'a été l'occasion d'aucun discours important, d'aucune protestation contre le système existant : ce n'était pas une révision qu'on proposait aux Chambres, mais seulement l'examen de quelques modifications partielles. Aussi les termes du texte définitif sont-ils presque identiques à ceux de la novelle.

Bases d'imposition. — En ce qui concerne, tout d'abord, les personnes imposables, nous avons signalé plus haut, que la loi de 1891 ne frappait pas de la taxe les sociétés à responsabilité limitée. Nous en avons donné la raison. Lors du vote de la loi, cette forme sociale n'était pas encore pratiquée, en Prusse. C'est la loi du 20 avril 1892 seulement, qui en a posé, pour la première fois, les règles. Le développement, pris depuis par ces associations, a été extrêmement rapide, tant à cause des facilités qui leur étaient accordées pour leur formation, qu'en raison de l'exemption d'impôts dont elles jouissaient. En janvier 1906, il y avait en Prusse 5.515 sociétés à responsabilité limitée, représentant un capital total, de près de 1 milliard 1/2 de marks : c'était une situation dont le fisc ne pouvait se désintéresser plus longtemps, sans se résoudre à perdre une source de profits importante. Aucun motif n'apparaissait de maintenir, en faveur de ces sociétés, une exemption qui, par surcroît, venait augmenter les grands avantages que la loi de 1892 leur avait déjà accordés. Au surplus, elles ne répondaient peut-être pas autant qu'on l'eut

pensé, à l'époque de leur origine, au but populaire qui avait présidé à leur réglementation. M. Otto Gerlach avait fait remarquer qu'elles subissaient, à l'heure actuelle, une évolution parallèle à celle des sociétés par actions.

La loi du 19 juin 1906 a donc, dans son article 1^{er}, n° 6, édicté que les sociétés à responsabilité limitée seraient désormais, sauf une exception dont nous parlerons plus loin, soumises à l'impôt.

Là, ne s'arrêta pas, en 1906, l'œuvre des retouches, faites aux premières dispositions de la loi de 1891. Les associations enregistrées étaient exemptées entièrement, lorsqu'elles bornaient leurs opérations aux seuls sociétaires. Ce principe ne fut pas modifié, mais son application, quelque peu, restreinte par le texte nouveau. Le paragraphe 5 de l'article 1^{er} soumettait à l'Einkommensteuer, les associations de consommation, ayant des magasins ouverts lorsque ces associations étaient revêtues du caractère de la personnalité civile. Or il arriva que la majeure partie de ces sociétés se transformèrent en coopératives, englobant un nombre considérable de membres, moyennant une très faible mise de fonds, et qu'elles échappèrent ainsi à l'impôt. Pour remédier à cet inconvénient, une rédaction nouvelle du paragraphe 5 soumet à la taxe toutes les formes d'association de consommation. Voici comment il s'exprime : « Art. 1^{er}. Sont soumis à l'impôt : ... 5° Les associations, y compris les sociétés coopératives enregistrées, pour l'achat en commun des objets nécessaires à la vie ou aux besoins du ménage, avec une réduction plus ou moins forte, même quand leurs affaires ne s'étendent pas au delà du cercle des associés. »

La suppression de l'exemption, primitivement concédée aux sociétés coopératives, par un motif de faveur, en raison de leur objet, avait été nécessitée par les combinaisons ingé-

nieuses des autres sociétés de consommation, en vue de se soustraire à l'impôt.

On lira encore dans le texte de la loi du 19 juin 1906, quelques dispositions accessoires, sous l'article 1^{er}. Elles ont pour objet d'exonérer de l'impôt, les sociétés à responsabilité limitée, ayant un but d'utilité générale ou le caractère de corporations officielles, en raison des membres qui les composent. On y remarquera également, la suppression de l'article 4, d'un caractère purement transitoire, qui était le résultat d'un compromis entre le Landtag et le gouvernement. L'indemnité spécifiée pour les princes médiatisés, jouissant d'exemptions personnelles d'impôt, avait été réglée quelques années après la mise en vigueur de la loi. L'article était devenu, par conséquent, sans objet. Il fut supprimé et sa suppression entraîna un changement nécessaire dans la numérotation des autres articles de la loi.

Sous l'influence de certaines tendances, que le législateur avait déjà accusées en 1891, des exemptions réelles furent encore édictées en 1906. Nous avons vu, en effet, que la loi de 1891 autorisait à faire, pour l'établissement du revenu net, la déduction de certaines sommes, destinées à des formes de prévoyance, qu'il lui semblait bon de favoriser. La loi de 1906 a consenti des avantages analogues au profit d'une forme sociale, également digne d'intérêt, aux sociétés d'assurances, créées en vue de fournir aux malades tout ce qui est nécessaire au cours de leur maladie. La loi exempte les prestations en nature, ainsi faites à un assuré : les prestations ne sont pas évaluées, pour la formation du revenu brut ; elles restent complètement en dehors de la masse et leur valeur n'en est pas déduite après coup. De cette façon, la fraude consistant à majorer la valeur des choses fournies, pour pouvoir bénéficier d'une exemption exagérée, n'est pas à redouter. La

mesure prise est donc excellente, tant au point de vue social, qu'au point de vue fiscal.

Sont encore exempts d'impôts, les intérêts du fonds d'amortissement de certaines banques, tant que ce fonds restera lui-même dans les limites fixées par la loi. Il faut remarquer que l'importance de cette mesure est restreinte à une catégorie spéciale d'établissements que, timidement, le législateur entend favoriser. En Prusse, aussi bien que chez nous, le développement colossal des grands établissements de crédit n'a pas été sans provoquer des inquiétudes. Par leur importance, en effet, ils attirent à eux toutes les affaires ; ils monopolisent le trafic des valeurs. On leur reproche parfois, à tort ou à raison, de ne pas tenir assez de compte des intérêts nationaux aussi bien que de l'intérêt particulier de leurs clients (1). L'industrie prussienne leur fait grief de ne pas trouver toujours auprès d'eux le secours de leurs capitaux et on lui impute une part de responsabilité dans le fait du renchérissement du loyer de l'argent. Aussi, par une mesure indirecte qui ne sera sans doute pas isolée, le législateur de 1906 a-t-il favorisé les établissements provinciaux, en dispensant d'impôt l'intérêt de leur fonds d'amortissement. Plus à même de connaître les besoins locaux, ces maisons de crédit, dont M. Aynard a éloquentement déploré la disparition, à la tribune française (2), peuvent jouer un rôle intéressant encore, bien que ce rôle soit rendu plus difficile par l'élargissement du marché. Sans doute les mesures de bienveillance qu'on leur accorde, sont tardives ; celle, en particulier, dont la loi prussienne de 1906 les fait bénéficier, a un caractère bien modeste. C'est quelque

(1) Voir à ce sujet, pour la France seule, la polémique entre Lysis (*Revue*) et Tertis (*Revue politique et parlementaire*), avril à novembre 1907.

(2) Chambre des députés, séance du 6 janvier 1907.

chose néanmoins ; c'est surtout un acte qui atteste clairement de la part du législateur, l'intention de leur venir en aide, dans la lutte difficile qu'ils ont à soutenir contre leurs puissants adversaires.

[[Les plus importantes, parmi les modifications et innovations de la loi de 1906, ont trait au calcul du revenu imposable. Nous allons en aborder l'examen. Les anciens articles 9, 10 et 11, devenus, dans la loi nouvelle, les articles 8, 9 et 10, ont été l'objet d'un entier remaniement. Ils contiennent l'énumération des déductions permises et de celles qui ne le sont pas.

Le premier paragraphe de l'article 8 nouveau, précise avec plus de netteté, le principe sur lequel repose le calcul du revenu imposable : « Doivent être déduites du montant brut des sources de revenu, désignées à l'article 6, les dépenses effectuées pour l'acquisition, l'assurance et l'entretien du revenu (frais d'acquisition). » Dans cette rédaction nouvelle, le législateur distingue, des autres causes de déduction permises, les frais d'acquisition. Le système qu'il consacre, ne constitue pas un changement ; le fond reste le même, mais la rédaction du texte fait apparaître l'idée avec plus de clarté. A cet égard, l'exposé qu'en fait M. Otto Gerlach, ne laisse aucune incertitude dans l'esprit : « En retranchant les frais d'acquisition du montant brut des sources particulières de revenu, on obtient le montant net de ces dernières : le total des montants nets des sources particulières constitue le revenu total du contribuable. On peut en retrancher les intérêts de dettes et d'autres dépenses, mentionnées dans la loi. Le résultat fiscal de ces diverses déductions, constitue le revenu imposable. »

Si aucune modification n'est apportée au principe même, les applications reçoivent une extension nouvelle. Parmi les frais d'acquisition, en effet, la loi fait figurer en particulier « les

impôts municipaux directs auxquels sont assujetties les exploitations industrielles et minières, jusqu'à concurrence des Grundsteuer, Gebäudesteuer et Gewerbesteuer, fixés par l'Etat. Jusqu'à cette même concurrence, sont considérés comme frais d'acquisition, dans les Gutsbezirken, les impôts municipaux et les Gutslasten existant conjointement; ces dernières sont mises en ligne de compte, pour une valeur égale à 50 0/0 des Grundsteuer, Gebäudesteuer et Gewerbesteuer fixés par l'Etat ».

La loi de 1891 avait admis la déduction des impôts, uniquement en ce qui concernait les contributions directes et indirectes d'Etat. Elle avait entendu maintenir les impôts réels, en dehors du bénéfice de l'article 9. Cette solution n'était pas à l'abri des critiques. Les impôts réels pèsent, encore plus directement que les autres, sur la source même du revenu. Ils ne sont pas absolument nécessaires à sa conservation, sauf peut-être les Deichlasten, dont la déduction sur l'ensemble du revenu fut admise, dès le début. Ils rentrent plus justement dans les frais généraux d'acquisition. Il est donc logique de les retrancher du revenu brut de chaque catégorie. C'est ce qu'a compris le législateur de 1906.

Mais une fois la règle posée, pourquoi avoir fixé une limite à la déduction? Du moment que les impôts communaux sont considérés comme frais d'acquisition, il semble difficile d'admettre qu'ils le sont seulement pour partie. Réduire la déduction possible au montant de l'assiette, fixée par l'Etat, ou, pour les impôts des Gutsbezirken, à 50 0/0 de ce même montant, c'est peut être un acte de prévoyance destiné à empêcher, dans une certaine mesure, la diminution de la matière imposable. Mais la limitation apportée à ces déductions ne peut se justifier autrement que par cette considération d'utilité pratique.

La seconde partie de l'article 8 a trait aux déductions à admettre sur l'ensemble du revenu. Les unes figuraient déjà dans la loi de 1891, et ne subirent que certaines modifications. Ainsi, les assurances exonérées jusqu'alors, pour la totalité, par l'ancien texte, seront désormais passibles de la taxe ; mais l'impôt ne pourra pas dépasser 600 marks, pour le montant annuel de l'ensemble des primes. Quel est donc le motif de cette taxation nouvelle et de sa limitation à un chiffre maximum ? — Le législateur entend bien favoriser les formes de prévoyance sociale, susceptibles de pouvoir développer l'esprit d'épargne, en tant que les sommes, consacrées à ce but, sont prélevées sur les revenus du travail. Il les favorise en réduisant le chiffre de leurs impositions, par l'application d'un tarif de faveur, mais il estime, en même temps, que les besoins du Trésor ne lui permettent pas, comme sous l'empire de l'ancienne législation, d'aller jusqu'à l'exonération complète. Voilà la double raison de la réforme. Pour les autres déductions de l'article 8, une disposition nouvelle est édictée, dont le caractère d'utilité apparaît nettement. Les versements périodiques effectués, en suite d'un contrat, pour l'amortissement des dettes hypothécaires, sont, dans une certaine mesure, déduits du revenu total. La loi s'exprime ainsi :

« Les contributions dues par l'imposable, en vertu d'une obligation juridique pour l'extinction progressive d'un capital de dettes grevant sa possession foncière, en tant qu'elles ne dépassent pas annuellement 1 0/0 du capital et un montant de 600 marks. »

Il faut voir, dans les causes de cette exemption partielle, l'intention très apparente du législateur de venir en aide aux propriétaires fonciers, dont les terres sont, en général, très lourdement grevées d'hypothèques et aussi de subvenir aux intérêts de l'agriculture de plus en plus menacée, par suite

du développement, dans les échanges internationaux, des produits agricoles. La mesure n'est pas sans présenter, d'ailleurs, de sérieux avantages. L'amortissement des hypothèques, en dégageant les redevables des autres charges qui les grèvent, aura pour effet de rendre plus facile et plus assuré le rendement de l'impôt. Pour toutes ces raisons, le Landtag avait, à diverses reprises, demandé qu'on encourageât, par des dégrèvements de taxes, l'œuvre de tels amortissements. La loi de 1906 a donné satisfaction à ce désir.

Notons, toutefois, que le principe suivant lequel les modifications du capital ne doivent pas entrer en ligne de compte dans le calcul du revenu, subit par l'effet de ce type de déduction, une atteinte indirecte. Le professeur Otto Gerlach l'a très vivement, pour ce motif, critiquée en ces termes : « Alors que, d'ordinaire, les remboursements de capitaux ne sont pas susceptibles de déduction, l'on veut instituer ici une exception en faveur de la propriété foncière des campagnes et des villes ; si l'on adopte cette manière de voir, il arrivera fréquemment qu'elle favorisera des personnes en état de supporter l'impôt, alors que d'autres catégories de personnes qui, souvent se trouveront dans des conditions de fortune et de revenu défavorables, se verront interdire de déduire de leur revenu des remboursements de dettes, même si elles sont contraintes par des contrats ou des actes juridiques d'effectuer ces remboursements. » La critique est incontestablement fondée, quand on envisage la question à la lumière des principes de la loi fiscale. Mais elle ne pouvait être entendue, en présence des considérations pratiques qui avaient nécessité la mesure. Quant aux conséquences, qu'elle est destinée à avoir sur le rendement général de l'impôt, on ne peut encore en fixer l'étendue. Il est permis, néanmoins, de penser que, malgré les limites assez étroites dans lesquelles la prudence

du législateur l'a enfermée, elle aura une répercussion importante sur les recettes du fisc. Le principe posé par la loi en cette matière, ne pouvait pas, néanmoins, recevoir une application sans limites. Certaines restrictions s'imposaient. Elles ont été explicitement prévues. Examinons-les d'un mot.

Les sommes dues pour intérêts de dettes, rentes ou amortissement d'hypothèques, sont déduites du revenu total. Mais si certaines de ces obligations ont été contractées au sujet d'une source de revenu non soumise à l'impôt, serait-il admissible dans ce cas, de faire subir une déduction à l'ensemble de revenu, du chef de ces obligations? Poser la question, c'est évidemment la résoudre. La solution négative s'impose. On ne peut raisonnablement faire état, en vue d'une diminution de l'impôt, d'une cause d'obligation corrélative à des sources de revenus qui ne concourent pas à l'augmentation de ce même impôt. Si la loi fiscale ignore certaines obligations actives quand elles produisent des revenus ; si elle ne les impose pas, elle doit, à l'inverse, se refuser à les connaître, lorsqu'envisagées au point de vue passif, elles ont le caractère de dettes susceptibles de faire réduire le montant du revenu imposable. La déduction ne sera donc admise que lorsque les obligations désignées à l'article 8, II, 1.2 et 5, seront dans un rapport économique avec les sources de revenus taxés. En particulier, les hypothèques consenties sur une terre, seront en rapport économique avec elle, « lorsque la dette aura été contractée en vue de l'acquisition, de l'amélioration ou de la mise en culture du bien fonds ». La preuve reste à la charge du contribuable, car, en aucun cas « l'inscription au registre foncier n'est suffisante pour baser une décision ». Cette preuve sera faite par la justification que les sommes empruntées ont été consacrées à la terre (1) ou à la source de

(1) V. l'Instruction ministérielle du 25 juillet 1906.

revenus, pour l'amélioration de laquelle les dettes ont été contractées. Preuve difficile à rapporter et qui souvent restreindra la portée des déductions nouvelles.

Au sujet de l'évaluation des ressources du redevable, la loi de 1891 posait quelques règles générales, à l'effet de différencier les revenus fixes des revenus variables. Nous avons montré les inconvénients de cette imprécision et les difficultés qu'elle était de nature à susciter dans la pratique. Nous ne reviendrons pas sur les résultats produits par le régime de la moyenne des trois années consécutives, ni sur les inconvénients de la pratique qui basait les évaluations, d'après le prix du loyer, fixé par contrat. Qu'il nous suffise de dire que, pour remédier à ces divers inconvénients, l'article 9 de la loi de 1906 a innové, en cette matière, en la soumettant à des règles détaillées. Pour les personnes physiques, le montant de la taxation sera déduit de la situation de leurs ressources, au début de l'année financière, c'est-à-dire le 1^{er} avril, et non au début de l'année du calendrier, le 1^{er} janvier. Ce principe était celui de la loi de 1891. Mais son application fut changée ; sous l'empire de l'ancienne législation, l'évaluation des recettes des redevables se faisait, d'après le chiffre de ces recettes mêmes, pendant l'année financière écoulée. On établissait le montant des recettes fixes par leur chiffre pour l'année fiscale et celui des recettes variables, par la moyenne des trois années, ayant précédé immédiatement les opérations de l'assiette de l'impôt. La loi de 1906 a institué les règles de l'évaluation des recettes sur des bases différentes. On évaluera les ressources du contribuable pour l'année financière, mais d'après le bilan de ses revenus, pendant l'année du calendrier immédiatement antérieure. La loi s'explique, en effet, sur ce point, dans les termes suivants : « L'imposition des personnes physiques est effectuée, d'après le bilan de l'année du calen-

drier, immédiatement antérieure à l'année financière, et lorsqu'il n'existe pas de bilan annuel, pour une source de revenu, d'après le montant annuel présumé de cette dernière. Dans le système, admis par le législateur de 1906, les évaluations de recettes ont un caractère d'exactitude moins parfait que sous l'empire de l'ancienne pratique. On donne, en effet, pour base de calcul à l'impôt, des revenus qui ne doivent pas y figurer pour l'asseoir ; ce sont les revenus ayant existé du 1^{er} janvier au 1^{er} avril de l'année antérieure. D'autre part, on ne tient pas compte, pour cette même évaluation, de recettes qui, cependant sont passibles de l'impôt ; ce sont les recettes que le contribuable a perçues du 1^{er} janvier au 1^{er} avril de l'année courante, c'est à dire pendant les trois mois immédiatement antérieurs à l'époque où s'établit la taxation. La loi a compris les inconvénients du système. Elle ne s'y est pas arrêtée, cependant, à raison des multiples avantages que le redevable y pourra rencontrer, en faisant servir son bilan annuel, habituellement dressé pour l'année du calendrier, à la détermination de son revenu imposable.

Si des modifications se sont d'ailleurs produites, dans l'intervalle qui sépare la clôture de l'année du calendrier de l'ouverture de l'année fiscale, il aura la faculté d'obtenir, par les voies de droit, les modifications nécessaires. Réciproquement, le même droit appartiendra à l'Administration.

Remarquons que le système de la moyenne triennale n'a pas été entièrement abandonné en 1906. Il s'applique encore aux exploitations commerciales, industrielles, minières et agricoles, pour les personnes physiques, qui sont obligées, par le Code de commerce, à tenir des livres, ou pour celles qui en tiennent en fait. A cet égard, des difficultés sont possibles. Les livres tenus par des catégories de contribuables, non astreints à suivre les règles de comptabilité, fixées par la loi,

seront parfois insuffisants, pour faire apparaître le revenu net d'une exploitation déterminée. Dans l'espèce, s'il y a contestation entre le fisc et les intéressés pour la fixation du revenu, la commission d'appel tranchera la question, sur une expertise que le redevable a le droit d'exiger.

On ne prendra donc pour base du calcul de l'impôt, la moyenne de trois années d'exploitation, que lorsque les pièces commerciales présenteront des garanties, de nature à sauvegarder tout à la fois et les intérêts du fisc et ceux de l'assujetti. Une correction pourra être enfin opérée, du fait des pertes, que l'on sera en mesure de prévoir pour l'année en cours : « les pertes éventuelles d'une année seront déduites du gain des autres années. »

Les personnes morales sont également soumises aux règles de la moyenne, mais en ce qui les concerne, la question ne soulève pas les mêmes difficultés : les bilans de gestion renseignent très exactement les taxateurs. Mais la loi de 1906 précise que leur imposabilité n'existe, qu'à partir du moment où se révèle la présence d'excédents dans le bilan, c'est à dire de bénéfices distribuables aux sociétaires, au delà des $3\frac{1}{20}/0$ que la loi ne frappe pas. L'imposition est alors calculée sur l'ensemble de ces bénéfices. Et elle est due, à partir du mois qui a suivi la clôture de la période pour laquelle est établi le bilan, quand bien même cette période ne correspondrait pas avec l'année du calendrier, ou avec l'année fiscale : chaque imposable, en effet, garde le droit de fixer l'année d'exploitation selon les dates qu'il lui plaît de choisir.

Dans un autre ordre d'idées, les termes de l'article 11 ancien, étaient ambigus. Ils édictaient pour les redevables l'obligation de faire figurer, avec leurs revenus, dans leur déclaration, les revenus des membres de leur famille. M. Fuisting (1)

(1) Voy le « Projet de nouvelle à la loi prussienne de l'Einkommensteuer » (1906).

constate que cette prescription légale [a été mal interprétée par les autorités de taxation elles-mêmes, surtout quand il s'est agi du revenu des enfants : « s'était répandue, en particulier, la conception erronée d'après laquelle le revenu personnel des enfants devait être compris dans le revenu du chef de famille (1). » Aussi n'établissait-on aucune différence entre les enfants, incapables de subvenir à leurs besoins, mais qui, obéissant aux sages recommandations de l'article 1617 du Code civil, fournissent des services à leurs parents, dans les travaux domestiques et l'industrie paternelle, et ceux qui, n'ayant plus aucun titre (2) à l'entretien, continuent cependant à travailler dans l'entreprise de leurs parents. En commentant l'article 11, nous avons précisé que seuls les revenus des enfants, dont le père a la libre disposition, doivent compter dans le revenu imposable de ce dernier. Mais si conforme qu'elle fût, à l'esprit du législateur, cette interprétation n'avait pas toujours été admise par les commissions de taxation. La loi de 1906, en vue de prévenir toute équivoque, s'est abstenue de reproduire les règles, relatives aux revenus des enfants : le droit commun suffira en effet, pour en assurer la taxation entre les mains de l'usufruitier légal.

La loi de 1906, dans les dispositions qui suivent l'article 10, a encore apporté à l'ancienne législation, quelques modifications peu importantes de détails, pour le calcul des diverses sources de revenus : Nous ne nous y arrêtons pas, la simple lecture du texte de la loi, suffisant à les faire connaître.

Tarifs. — Les tarifs applicables aux personnes physiques n'ont subi aucune retouche, en 1906. Mais des taxes nouvelles ont été créées, d'après une progressivité différente, pour atteindre une catégorie de personnes morales, dont nous avons

(1) Fuisting, *op. cit.*, p. 9.

(2) Article 1602, Bürgerliches-Gesetzbuch.

parlé, et qui avait été exonérée jusqu'alors, les sociétés à responsabilité limitée. Qu'on ait soumis à la taxe cette forme sociale, rien de plus naturel. Mais il est assez difficile de concevoir le motif pour lequel, dans les tarifs, on leur a fait une situation plus chargée par l'impôt, que celle des autres sociétés. La vérité est que la nouvelle ne comportait pas pour elles un traitement fiscal différent. Mais la commission du Landtag fut d'un autre avis. Par l'établissement d'un tarif aggravé, elle manifesta toute sa défiance à l'égard des sociétés à responsabilité limitée, dont le développement extraordinaire inquiétait les grandes sociétés et les industriels importants. Envisagé sous le double rapport, de la raison et de la faveur dont ces sociétés sont dignes, par leur objet et par leur but, le traitement rigoureux que leur inflige la loi prussienne, ne peut que surprendre et ne saurait être approuvé. Quoi qu'il en soit, les tarifs nouveaux qui leur sont appliqués débutent avec un taux de 1,50 0/0 pour atteindre 3 1/2 0/0 à 10.500 marks. La progressivité, entre ces deux limites, s'élève dans des conditions analogues à celles qui sont prévues pour les contribuables ordinaires ; le nombre des classes se trouve être, en effet, le même, ainsi que leur écart matriculaire. Mais au-dessus de 10.500 marks de revenu, des différences plus sensibles apparaissent. L'impôt augmente de la façon suivante :

De 40 marks par 1 000 marks entre 10.500 et 46.500 marks.

De 60 » 1.500 » 46.500 et 48.000 »

De 100 » 2.000 » 48.000 et 100.000 »

Il est de 4.600 marks entre 100.000 et 104.000 marks et augmente de 180 marks par 4.000 marks au-dessus de ce chiffre.

La progression suit à peu près la marche du tarif ordinaire, entre 10.500 et 48.000 marks, le taux passant de 3,50 à 3,80 0/0 au lieu d'évoluer entre 3 et 3,30 0/0. Mais au-dessus de

48.000 marks et jusqu'à 100.000 marks, la marche en est accélérée par l'écart matriculaire qui est constamment de 2.000 marks. Néanmoins le taux de 4,50 0/0 est atteint dès 100.000 marks et la proportionnalité est rigoureuse au dessus. D'une manière générale, on peut donc dire que le législateur a augmenté de 0,50 0/0 les différents taux du tarif de 1891.

L'échelle des modérations de tarif a été, elle aussi, modifiée en certaines de ses parties. La limite d'âge de 14 ans, donnée par la loi, comme présomption du fait que l'enfant peut, à partir de ce moment, subvenir à ses besoins, n'est conforme à la réalité, que dans les milieux ouvriers. Pour les ressources moyennes, c'est surtout à partir de l'âge de 14 ans, que l'éducation des enfants fait peser, sur les parents, les charges les plus lourdes, charges qui, bien souvent, vont en s'aggravant au delà même de la majorité. Le législateur de 1906 a donc fait œuvre utile, en ne spécifiant, dans la loi, aucune limite d'âge. Désormais compteront dans la famille, pour les dégrèvements qui peuvent en résulter, les personnes qui reçoivent l'entretien des parents, en vertu d'une obligation légale. Que si, toutefois, ces personnes étaient employées à l'industrie de l'assujetti, si elles possédaient un revenu personnel supérieur à 3.000 marks, elles ne pourraient pas, au-dessus de l'âge de 14 ans, être prises en considération, pour que l'assujetti obtint une modération d'impôt. Sous l'empire de la loi de 1891, les procédés de dégrèvement, pour charges de famille, se pratiquaient de la façon suivante, et pour les revenus seulement, inférieurs à 3.000 marks. Le père de famille était fondé à faire retrancher, de son revenu imposable, 50 marks par chaque enfant à sa charge. Il avait droit, en outre, au déclassement d'un degré, lorsqu'il était tenu d'entretenir trois enfants, au moins. Le législateur de 1906 a fait une distinction entre les revenus inférieurs à 3.000 marks et les revenus supérieurs

à ce chiffre, mais n'excédant pas 6.500 marks. Au-dessus de 3.000 marks les assujettis n'ont pas droit à une déduction de 50 marks par enfant ; par conséquent les chefs de famille ayant deux enfants, par exemple, devront acquitter la taxe entière sur leur revenu imposable. Mais, à un autre point de vue, les assujettis, ayant de 3 000 à 6 500 marks de revenus, sont assimilés, pour charges de famille, aux redevables dont le revenu est inférieur à 3.000 marks. Dans l'un comme dans l'autre cas, les assujettis pourront obtenir leur déclassement d'un degré, toutes les fois qu'ils justifieront que 3 ou 4 personnes, enfants ou autres parents, sont à leur charge, en vertu d'une obligation légale. Si le nombre de ces personnes est supérieur à 4, ils auront le droit d'exiger le bénéfice d'un déclassement de 2 degrés.

Ajoutons, pour être complet, que les revenus ne dépassant pas 9.500 marks peuvent être l'objet d'un déclassement de 3 degrés ou plus, à raison des charges de famille. Mais ce déclassement ne constitue pas, pour les redevables, un droit qu'ils peuvent exiger de l'administration. C'est à cette dernière seule qu'il appartient de statuer, en vertu d'un pouvoir d'appréciation qui lui est conféré par la loi. Sur ces derniers points, le législateur de 1906 a consacré purement et simplement, la doctrine de 1891.

Assiette. — La procédure de l'assiette ne paraît pas, dans la pratique, avoir donné lieu à de graves reproches. Lors de la discussion de la loi de 1906, personne ne s'est élevé contre son principe. Les journaux allemands ont signalé parfois sans doute, l'excès d'inquisition, dont avaient fait preuve certains commissaires trop zélés. Mais les faits incriminés étaient des cas isolés que les « informations purement humoristiques » de certaines feuilles se sont plu à exagérer, quand elles ne

les ont pas dénaturés. Les abus de cette nature ont été rendus fort rares par la surveillance active des fonctionnaires des finances (1).

Voici, du reste, en quels termes le professeur Otto Gerlach (2) apprécie le fonctionnement de l'assiette des Personalsteuer : « Cette procédure a, dans l'essentiel, résisté à l'épreuve de la pratique ; elle a contribué au succès éclatant du nouveau système d'impôts personnels. La jurisprudence de l'Oberverwaltungsgericht a une part tout à fait considérable dans ce succès. Avec une inébranlable fermeté, il a demandé (et, dans tous les cas qui ont été soumis à sa décision, il a lui-même appliqué son principe), qu'il soit procédé effectivement à un calcul du revenu ou de parties spéciales du revenu, partout où cela est possible, et que l'on ne recoure aux évaluations que lorsqu'il n'est pas possible de procéder à des calculs. Il demande que l'on oblige à fournir, pour chaque évaluation, les bases de fait sans lesquelles il n'y a pas d'évaluation sûre, et que l'on applique dans l'évaluation, une méthode qui permette de déterminer le revenu individuel de l'imposable. Il est allé avec succès à l'encontre des tendances qu'avaient les agents de taxation à évaluer le revenu total par une procédure sommaire, auparavant inévitable avec les Klassensteuer et Klassifizierte Einkommensteuer, à cause de l'insuffisance des moyens de taxation. L'Oberverwaltungsgericht a surtout protégé ainsi le recours juridique des imposables, grâce auquel on ne peut s'écarter des indications contenues dans leur déclaration d'impôt sans que la procédure de réclamation ait été formellement suivie jusqu'au bout et sans des motifs impérieux. »

(1) M. Ludwig Fuld, note communiquée à la Société de législation comparée par M. F. Daguin, 20 mars 1907.

(2) La réforme des impôts en Prusse. *Revue de science et de législation financière*, avril-juin 1906, p. 265.

L'administration s'est donc efforcée de restreindre l'arbitraire et de protéger les droits des contribuables. La loi de 1906, agissant dans le même sens, a atténué certaines rigueurs des textes. Ainsi le refus de déclaration d'impôt n'entraînera plus la perte des voies de droit, parce que cette sanction est apparue comme injustifiable, en droit. Mais ce refus donnera lieu à une sorte d'amende, dont le montant sera équivalent à un supplément d'impôt de 5 0/0 :

La procédure de contrôle des déclarations, ne subit pas de modifications essentielles. La rédaction nouvelle consacre, cependant, les règles admises par la jurisprudence, tout en maintenant aux taxateurs, la faculté d'évaluer, sommairement, le revenu total de chacun des contribuables ayant de 900 à 3 000 marks. On ne pouvait demander, en effet, aux commissaires, de distinguer, dans la plupart des cas, les différentes sources de revenus des 3.889.171 imposables qui ne sont pas astreints à la déclaration. Aussi l'article 40 nouveau dispose-t-il *in fine* : « En tant que les commissions ne possèdent pas les bases suffisantes pour évaluer, en chiffres, le revenu d'un imposable, elles évalueront le montant du revenu, par une estimation conforme à leur devoir professionnel, et qui n'est pas soumise à des règles de preuve. » On peut regretter le manque de précision de ces termes et craindre qu'il ne donne naissance à de nombreuses contestations. La mesure n'en était pas moins rendue nécessaire, tant par l'impossibilité d'agir autrement, dans des cas nombreux, que par l'adoption formelle du principe de jurisprudence, consacré en ces termes par l'article 41 : « La commission de taxation fixe le taux d'impôt exact en se basant sur les résultats des négociations qui ont eu lieu. — En cela, elle n'a le droit de s'écarter des indications de fait, fournies par une déclaration d'impôt, qu'autant que les doutes conçus, à leur sujet, ont été, au préalable,

communiqués à l'imposable, et que, ou bien l'imposable ne s'est pas conformé à l'invitation, qui lui a été faite, en vertu de l'article 39, alinéa 1 et 40, alinéa 4, ou bien, que la commission a jugé, en se conformant à ses devoirs professionnels, que les doutes conçus par elle, n'ont été détruits ni par les explications fournies par l'imposable, ni par les autres enquêtes »

Voies de recours. — Les droits du contribuable se trouvent définis avec une netteté plus grande, dans la loi nouvelle, et une partie des progrès accomplis par les efforts de l'Oberverwaltungsgericht, se trouve consacrée. Mais d'autres modifications importantes dans la procédure des voies de droit, sont encore introduites.

Ces changements ont été nécessités par les faits, plus encore que par le besoin d'une protection efficace pour les réclamants. Les commissions d'appel, aussi bien que le Conseil d'Etat, en effet, ne pouvaient suffire à juger tous les recours introduits. En 1903, par exemple, les pourvois s'étaient élevés au nombre de 330.000, pour 36 commissions d'appel seulement ! Il en résultait que le président, fonctionnaire permanent, prenait dans la plupart des cas une décision que les commissaires convoqués périodiquement se contentaient d'enregistrer. Seuls les faits matériellement douteux, étaient examinés. Il était manifestement impossible de demander davantage et mieux à des citoyens rendant un service gratuit. Le petit nombre des tribunaux d'appel ne permettait pas, au surplus, l'examen approfondi des recours. Cette situation, créée par un ensemble de circonstances majeures, avait pour conséquence de restreindre, dans la plus large mesure, les garanties des contribuables au point de vue de leur droit d'appel. Il fallait un remède. La loi de 1906 l'a rapporté, en attri-

buañt l'examen des réclamations, pour les revenus inférieurs à 3 000 marks, aux 575 commissions de taxation.

Cette réforme a un caractère de grande utilité pratique, à la condition, toutefois, que ce ne soit pas le président seul de la commission, qui examine les recours, car c'est lui seul, qui a fixé le montant des taxes sujettes à contestation. Son influence sur l'esprit des commissaires, chargés de trancher le différend, ne sera-t-elle pas à redouter ? Ces derniers sauront-ils se soustraire assez à l'effet de cette influence, pour se décider, en pleine indépendance de raison, après avoir étudié, avec impartialité, les éléments litigieux de la cause. La pratique seule nous renseignera ultérieurement sur ce point. Mais, sous la réserve du danger que nous signalons, il faut reconnaître que les commissions de taxation sont mieux en état que les commissions d'appel, de pouvoir vérifier les faits contestés.

La loi nouvelle a voulu décharger également la section du Conseil d'Etat, trop encombrée par le nombre de ces sortes d'affaires. Pour l'année 1903, en effet, le *Beschwerdegericht* en a examiné 6.768, chiffre trop considérable, pour une justice qui doit être, par excellence, rapide. Désormais la commission d'appel statuera, en dernier ressort, sur les réclamations, jugées une première fois, par les commissions de taxation. Les contestations seules, évaluées à l'occasion des revenus supérieurs à 3.000 marks, pourront être portés devant le Conseil d'Etat dans des conditions restrictivement définies. Ces redevables auront le droit de se pourvoir de la juridiction d'appel devant l'*Oberverwaltungsgericht*, mais seulement pour qu'il soit statué sur les questions contentieuses. La valeur de la réforme, sur ce point, a été discutée. Certains auteurs, tout en reconnaissant qu'il était indispensable d'alléger le travail des tribunaux d'appel, auraient préféré que la loi eut mis comme unique condition au droit de se pourvoir le fait pour

le contribuable d'avoir fourni une déclaration, sans avoir à distinguer entre les revenus inférieurs et les revenus supérieurs à 3.000 marks. A notre avis, la solution du gouvernement est préférable, car il eût été excessif et illogique, semble-t-il, de baser le droit d'appel sur l'existence de la déclaration qui, dans la très grande majorité des cas, ne constitue pas pour le redevable une obligation légale, mais une simple faculté.

Les autres modifications de la loi du 19 juin 1906, en ce qui concerne l'Einkommensteuer, résultent de changements de rédaction, ou de l'établissement de dispositions pénales, applicables aux nouveaux contribuables de l'impôt. Nous renvoyons simplement à la traduction de ces textes et en particulier à l'article 71 ; ils ne nécessitent pas de commentaires.

En résumé, le principal objet de la loi de 1906 a été d'étendre la charge de l'impôt à une catégorie nouvelle de sociétés, et à appliquer, à ces dernières, un tarif aggravé. En outre, le texte voté précise certaines obscurités de l'ancienne législation et consacre la jurisprudence du tribunal administratif supérieur. Il combine également une meilleure organisation des voies de recours. Rien d'essentiel n'est changé au régime fiscal antérieur. Si certaines rectifications semblent contredire quelques principes secondaires, admis en 1891, c'est en vue d'agir dans le sens d'une évaluation plus exacte, des ressources de chacun.

§ 2. — L'Ergänzungsteuer et l'impôt communal.

Les retouches accessoires, apportées au régime de l'Einkommensteuer, par la loi du 19 juin 1906, devaient entraîner par voie de conséquence des modifications analogues aux autres impôts.

Pour l'impôt complémentaire, le législateur s'est borné à mettre en harmonie, les principes nouveaux, introduits dans le régime de l'impôt sur le revenu, avec le texte de l'Ergänzungssteuer. Ainsi la limitation, établie pour la déduction des intérêts des dettes, dans le cas où une partie du revenu total était exonéré de l'impôt, recevait une application corrélatrice, quand il s'agissait de calculer l'impôt complémentaire. On ne faisait pas de déduction sur le capital, lorsque le patrimoine complet n'était pas atteint par l'impôt. De même était-il nécessaire d'établir un rapport économique, entre les déductions permises et la partie du capital grevé.

En ce qui concerne l'assiette de l'impôt, doivent être portés au compte de l'époux « la fortune de la femme, en tant que le revenu de cette fortune est mis à son compte, conformément à l'article 11 de la loi relative à l'Einkommensteuer, lors de la taxation de l'impôt sur le revenu ; — du chef de la famille la fortune des membres de la famille dont il a la jouissance ».

Les voies de recours sont modifiées également, dans les mêmes conditions. La transformation subie est identique à celle adoptée pour l'impôt sur le revenu. Le pourvoi, devant l'Oberverwaltungsgericht ne sera recevable que si l'assujetti à l'impôt complémentaire a été taxé sur une fortune dépassant 100.000 marks.

Loi du 24 juillet 1906. — L'article 53 de la loi du 14 juillet 1893, relatif à l'impôt communal, a reçu, le 24 juillet 1906, une rédaction nouvelle. Cette disposition légale avait pour but de mettre à la charge des communes exploitantes, l'obligation de payer des subsides à d'autres communes. Le principe de cette obligation était intéressant ; il est développé et mieux précisé par le texte nouveau. Nous ne pouvons pas

entrer dans le détail de cette réglementation, qui méritait, néanmoins, d'être signalée par son originalité. Qu'il nous suffise d'indiquer que son application donne lieu à de multiples contestations.

Enfin à cette même date, du 24 juillet 1906, paraissait une loi, interprétative de certaines dispositions, relatives à l'impôt communal. Elle a trait à la fixation du taux des contributions communales. En voici la teneur :

« *Article unique.* — Les articles 7, 20 et 27 de la loi du 14 juillet 1893 sur les finances communales, ne s'opposent pas à une diminution des taux des droits et des taxes. Il est notamment permis, en prenant en considération les facultés des contribuables, de diminuer le taux des droits, jusqu'à exemption complète, et de soumettre à l'impôt immobilier, suivant des taux différents, certains genres de terre ou certains groupes de propriétés. »

Les points visés par ces modifications ou par cette interprétation n'ont qu'un rapport éloigné avec la loi du 19 juin 1906. Nous tenions néanmoins à les signaler, pour compléter le rapide exposé, que nous avons fait précédemment des finances communales. La loi nouvelle ne touche en rien, du reste, aux principes posées par M. Miquel en 1893.

Vu :

Le Président de la Thèse,
E. CHAVEGRIN.

Vu :

Le Doyen,
CH. LYON-CAEN.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
L. LIARD.

ANNEXES

District d'imposition

Exemple I.

DÉCLARATION D'IMPÔT

EN VUE DE L'ASSIETTE.

de. (Nom)
 (résidant) à. . . (lieu d'habitation). . . (Rue, n° de la maison).

pour l'impôt sur le revenu de l'exercice 1907

(s'appliquant à la période comprise entre le 1^{er} avril 1907 et le 31 mars 1908).

Mon revenu imposable, y compris le revenu de mes enfants, sur lequel la puissance paternelle me donne le droit d'usufruit, et le revenu de ma femme (V. Instruction, art. 6), comprend :

1. **En capital mobilier** : Avantages estimables en argent de créances de toute espèce (V. Instruction, art. 8 et 9), d'après leur produit pour l'année civile 1906*), ainsi que les intérêts (sans oublier ceux des dépôts à la caisse d'épargne, des fonds de réserve, des soldes créditeurs des comptes de banque et autres valeurs analogues), rentes, dividendes, parts de bénéfices (de même que les parts d'exploitations minières).

en marks
pas plus de

Les bénéfices résultant d'opérations de spéculation faites en dehors du commerce ou de l'industrie du déclarant.

2. **En capital foncier** : exploitations agricoles ou forestières de parcelles de terrain dont on est propriétaire ou non, fermage, location, utilité d'autre genre (p. ex usufruit) provenant de terres et de bâtiments, y compris le montant du loyer de sa propre demeure et la valeur en argent des produits de l'exploitation consommés dans le ménage — après déduction des frais d'exploitation (V. Instruction, art. 10 à 16) — d'après le montant calculé pour l'année civile 1906*). Le rendement des exploitations agricoles ou forestières, pour chaque propriété foncière, au sujet de laquelle chaque propriétaire ou fermier, lorsqu'il est préposé à l'exploitation, tiendra des livres contenant des renseignements en chiffres, — sera évalué d'après la moyenne de 3 années (Voir la note concernant l'impôt).

3. **Provenant du commerce et de l'industrie**, y compris les intérêts des capitaux personnels consacrés à l'exploitation, ainsi que la valeur en argent des produits et denrées de l'exploitation consommées dans le ménage, — après déduction des frais généraux (V. Instruction, art. 17 à 20) — d'après leur produit calculé pour l'année civile 1906*), sauf pour les commerçants obligés à la tenue de livres par les articles 38 et suivants du Code de commerce, dont les bénéfices seront évalués d'après la moyenne de 3 années (Voir la note concernant l'impôt).

NOTE. — Les intérêts des dettes hypothécaires ne doivent pas être portés en déduction dans ces situations, mais être indiquées séparément sous la lettre a)

A reporter.

Report.

4. **D'affaires rapportant un bénéfice** et de recettes ordinaires, qui ne sont pas comprises sous les n^{os} 1 à 3 (V. Instruction, art. 21 à 23), d'après leur produit pour l'année civile 1906*), — ainsi que les traitements, appointements, salaires, rémunérations, gratifications, tantièmes, honoraires, provisions, suppléments pour indemnité de logement, demi-soldes, pensions de veuves et d'orphelins, valeur d'un appartement vacant ou d'autres perceptions en nature, gains (après déduction des frais) du travail d'un écrivain, d'un artiste ou d'un savant, de la pratique de la médecine ou du barreau.

Dans le revenu ainsi évalué est compris, portant sur une partie seulement de l'année civile 1906, la part de bénéfices distribuée par une société à responsabilité limitée imposable en Prusse :

(firme à (siège) de. . . . marks

Ensemble.

Note : Ceux qui pour une propriété foncière, une industrie ou une exploitation minière ont acquitté des impôts directs communaux sont autorisés à les déduire jusqu'à concurrence du montant fixé par l'état des Grund-, Gebaude-, et Gewerbesteuer (V., de même que pour les impôts de cercle — l'Instruction, art. 4, n^o I, § 3). Le montant des déductions doit être porté à la page 2 de la déclaration d'impôt sous la lettre A. — Les excédents des impôts communaux réels et les impôts sur le revenu d'Etat et de la commune et l'impôt complémentaire ne peuvent pas être déduits.

*) Quand, pour une source de revenu le montant annuel n'est pas encore connu, on procède à une évaluation du revenu annuel probable.

Report.

De là sont à déduire (d'après leur montant pour l'année civile 1906) :

(Les dépenses suivantes ne doivent pas, comme les autres frais d'exploitation et d'administration être déduites du revenu indiqué sous les nos 1 à 4, mais elles doivent être spécialement mentionnées).

- | | |
|---|-------------------------|
| <p>a) Intérêts des hypothèques et des autres dettes (à l'exception des intérêts des dettes qui doivent être prises en considération pour le calcul du n° 3) et les contributions dues par l'imposable, en vertu d'une obligation juridique, pour l'extinction progressive d'un capital de dettes grevant sa propriété foncière, en tant qu'elles ne dépassent pas annuellement 1 0/0 du capital et un montant de 600 marks (V. Instruction, art. 24). (Les autres paiements de capitaux ne doivent pas être déduits.)</p> <p>b) Les charges permanentes reposant sur des contrats, des engagements par écrit, des dispositions testamentaires ou des droits de patronages ecclésiastiques, par exemple des réserves, des contrats de rente (V. Instruction, art. 4. II, n° 2 et art. 23, n°s 2 et 3).</p> <p>c) Les contributions versées, pour la seule personne du contribuable, aux sociétés d'assurance contre la maladie, la mort, les accidents, la vieillesse et l'invalidité, aux caisses de pensions pour les veuves et les orphelins, jusqu'à un montant maximum de 600 marks.</p> | <p>marks</p> <p>Pf.</p> |
|---|-------------------------|

Il ne faut pas comprendre ici les contributions aux différentes caisses pour le personnel employé dans le commerce et l'industrie, qui, pour l'évaluation du revenu et du gain laissé par un commerce ou une exploitation, ont déjà été pris en considération (page 1 du formulaire, nos 2, 3 et 4). Les contributions aux caisses, payées pour le service personnel ou le ménage des personnes, qui y sont tenues, ne sont pas susceptibles d'être déduites).

- d) **Primes d'assurance sur la vie** payée à la société d'assurance
 Police n°. (La déduction est admise pour un montant maximum de 600 m. — V. Instruction, art. 25, n° 2. — L'assurance doit porter sur la seule personne de l'imposable ou sur un membre de sa maison dépendant de lui, mais elle ne doit pas être contractée sur la vie d'une personne étrangère quelconque. Les primes pour constitution de dot, service militaire, ou autres assurances semblables ne sont pas susceptibles d'être déduites).

Remarque sur les lettres a) à d) : Les dépenses faites pour satisfaire des exigences personnelles, en particulier celles du ménage de l'imposable, ainsi que celles nécessitées par l'entretien des membres de sa famille et les dépenses volontaires lorsque, bien que dépenses courantes, elles peuvent être acquittées sur le revenu sans aucun secours, ne sont pas susceptibles d'être portées en déduction.

Ensemble. . .

Ainsi le **Revenu total** se monte à

A. Doivent être portées en déduction des sommes indiquées à la page 1, nos 2 et 3 comme contributions directes communales sur la propriété foncière, les exploitations industrielles et minières, jusqu'à concurrence des impôts fixés par l'Etat :

	Marks
1. Grundsteuer	
2. Gebäudesteuer	
3. Gewerbesteuer.	

Sous le n°	Marks

B. Dans les données ci-dessus est compté le revenu provenant des propriétés foncières, exploitations industrielles, situées hors du lieu de domicile indiqué plus haut, à savoir :

.....	
.....	

Observation : Peuvent donner ici les indications utiles, ainsi que le nombre et l'âge des personnes à leur charge, — les contribuables, dont le revenu est inférieur à 6.500 m. et qui répondent aux conditions de l'article 19 de la loi visant les modérations d'imposition, — ainsi que ceux jouissant d'un revenu inférieur à 9.500 m. et qui croient, en raison de leur situation, être capables de prétendre à une modération (charges extraordinaires provenant de l'entretien et de l'éducation des enfants, de l'obligation de subvenir à l'entretien de parents sans ressources, de maladies chroniques d'endettements et de certains événements malheureux).

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Je certifie ici que j'ai donné les indications ci-dessus en toute connaissance et conscience.

à (lieu), le. 190

(Noms et prénoms)

Une déclaration non signée est

considérée comme inexistante.

Les pages 1 et 2 du formulaire contiennent dans tous les cas les indications du contribuable correspondantes à chaque rubrique spéciale ; pour éviter les questions complémentaires et les réclamations, il est recommandé de communiquer, dès à présent, les évaluations prises pour base des revenus indiqués aux pages 1 et 2, ainsi que celles faites pour chaque placement séparément ; il est recommandé aussi d'indiquer clairement les différences importantes avec l'année précédente.

Il est encore recommandé de dégager les indications portées à la page 1 du formulaire sous les nos 1, 2 et 3, et à la page 2 sous a) et b), en remplissant la formule suivante :

Page 1 du formulaire :

Sous le n° 1. — Le revenu indiqué au capital mobilier (dans le cas d'une modification sur l'année précédente) se trouve modifié, parce que.....

Sous le n° 2. — Le revenu indiqué au capital foncier, comprend :

a) Revenu de propriétés bâties :

Désignation : {

Observation : Le loyer de l'appartement personnel comporte seulement celui de l'appartement occupé par le contribuable et sa famille. Pour les maisons ou les parties de la maison qui sont consacrées à son exploitation agricole ou industrielle on ne tient compte du montant du loyer que s'il ne figure pas déjà dans les frais déduits des revenus de l'exploitation agricole ou industrielle. Les déductions pour assurance contre l'incendie, réparations et détérioration des bâtiments nécessaires aux exploitations agricoles ou industrielles ne sont permises ici que dans le cas seulement où chacune d'elles n'a pas déjà été déduite, comme frais d'exploitation et d'administration, du montant des revenus des exploitations agricoles ou industrielles.

	marks	marks
et ce :		
pour le loyer de l'appartement personnel		
revenu des loyers pour l'année civile 1906.		
Ensemble		
Il faut en déduire :	marks	
Prime d'assurance contre l'incendie.		
Pour les réparations		
Pour détérioration		
. . . 0/0 de la valeur portée à l'assurance contre l'incendie qui s'élève à		
marks		
Ensemble.		

Reste.

b) Revenus provenant des terres (après déduction des frais d'exploitation), quand pour le revenu de chaque exploitation agricole et forestière des livres auront été tenus et contiendront des indications en chiffres d'après la moyenne de 3 ans, dans le cas contraire d'après le rendement obtenu pour l'année civile 1906 :

sur. . . . hectares. . . . ares, exploités par moi-même personnellement.

sur. . . . hectares. . . . ares, exploités par moi comme fermier.

en outre la valeur en argent de ce qui a été consommé dans ma propre maison et de ce qui a été produit par mon travail personnel

c) Montant des fermages de l'année civile 1906 pour. . . . hectares.

. . . ares de terres affermées.

Ensemble.

Sous le n° 3. — Revenus du commerce et de l'industrie.

Objet de l'exploitation
 Les livres de commerce, tenus conformément aux prescriptions des articles 38 et suivants du Code de commerce, permettent d'évaluer le montant des revenus commerciaux à :

d'après les résultats de l'année commerciale :	en marks
19. . . .	
19. . . .	
19. . . .	
Ensemble	
D'où 1/3 =	

Dans ce montant est comprise l'évaluation en argent des produits consommés dans la maison dont la valeur moyenne s'élève à marks par an.

Sous b). — Charges permanentes reposant sur des contrats, des engagements par écrit, des dispositions testamentaires ou des droits de patronages ecclésiastiques

ÉNUMÉRATION DÉTAILLÉE des charges	NOM, PROFESSION, DOMICILE et RÉSIDENCE (rue et n° de la maison) des bénéficiaires	INDICATION DÉTAILLÉE du contrat, de l'engage- ment, des dispositions testamentaires etc., etc.	CHARGE ANNUELLE

District d'imposition.

Exemple II.

Formulaire pour les personnes morales
sauf pour les sociétés à responsabilité limitée
(art. 33, n° 2).

DÉCLARATION D'IMPOT

EN VUE DE L'ASSIETTE.

de (firme)

à (emplacement, lieu d'exploitation).

pour l'impôt sur le revenu de l'exercice 1907(s'appliquant à la période comprise entre le 1^{er} avril 1907 et le 31 mars 1908).

Le revenu imposable, tel qu'il résulte des indications portées ci dessous ne s'élève pas à plus de :

. Marks.

Il est certifié que ces indications ont été données en toute connaissance et conscience.

. le 190

Dans le revenu ainsi évalué, est compris, portant sur une partie seulement de l'année civile 1906, la part de bénéfices distribuée par une société à responsabilité limitée imposable en Prusse..

. (firme) de. . . . marks

(firme).

(signatures).. . . .

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
PRÉFACE	I
BIBLIOGRAPHIE	XV

PREMIÈRE PARTIE ORIGINES HISTORIQUES

CHAPITRE PREMIER. — Evolution des systèmes et impôts prussiens		4
§ 1. — Impôts anciens		1
§ 2. — Premières réformes générales.		6
§ 3. — Préparation de la réforme de 1820.		15
§ 4. — Réforme fiscale du 30 mai 1820.		20
§ 5. — Modifications au régime de 1820.		27
Projet de 1847.		27
Projet de 1849.		31
Réforme de 1851.		34
Projets de 1869 et 1871.		41
§ 6. — Loi du 25 mai 1873.		43
§ 7. — Loi du 26 mars 1883		52
§ 8. — Conclusion		55
CHAPITRE II. — L'impôt sur le revenu en Allemagne en 1891		58
A. — <i>Législation des Etats secondaires de l'Allemagne</i>		62
I. — Bases et taux d'imposition		62
§ 1. — Capitations graduées par classes de contribuables		62
a) Classes établies d'après le revenu : Anhalt, Oldenbourg, Reuss-Greiz, Reuss-Schleiz, Saxe-Cobourg, Schaumbourg-Lippe, Schwarzbourg-Rudelsstadt et Sondershausen, Brême et Lubeck.		62
b) Classes établies pour une partie des contribuables d'après leur revenu net et pour l'autre		

d'après leur situation sociale ou leur revenu présumé : Lippe-Detmold, Saxe-Altenbourg, Saxe-Gotha, Waldeck, Mecklembourg-Schwe- rin et Strelitz.	69
§ 2. — Impôts gradués en raison du revenu de chaque con- tribuable : Saxe-Meiningen et Saxe-Weimar, Eise- nach	78
§ 3. — Impôt classifié, à progression par paliers : Hambourg.	81
II. — Assiette de l'impôt	83
§ 1. — Taxation d'office : Lippe-Detmold, Saxe-Altenbourg, Saxe-Cobourg, Saxe-Gotha, Waldeck.	84
§ 2. — Déclaration obligatoire.	88
a) Pour tous les contribuables : Mecklembourg- Schwerin et Strelitz, Reuss-Greiz et Schleiz, Saxe-Meiningen, Hambourg et Lubeck	93
b) Pour les contribuables possédant un certain revenu : Anhalt, Oldenbourg, Brême, Schwarz- bourg-Rudelsstadt et Sondershausen.	93
c) Pour certains contribuables ou certaines sources de revenus : (Saxe-Gotha), Saxe-Weimar-Ei- senach, Schaumbourg-Lippe	93
B. — <i>Législation des grands Etats de l'Allemagne</i>	94
1. — Saxe royale	95
2. — Hesse	97
3. — Bavière	100
4. — Bade	104
5. — Wurtemberg.	107

DEUXIÈME PARTIE

LOI DU 24 JUIN 1891

CHAPITRE PREMIER. — Préparation de la loi.	111
§ 1. — Plan de réformes du gouvernement. — Nécessité d'une réorganisation des finances communales et de l'impôt sur le revenu. — Discours du trône	111
§ 2. — Discussion et vote de la loi de l'impôt sur le revenu. — Le Landtag. — L'opinion et la presse	120
CHAPITRE II. — Bases d'imposition.	132
I. — Personnes physiques.	133
Revenu imposable des personnes physiques	138

§ 1. — Revenu des capitaux mobiliers	139
§ 2. — Revenu des capitaux fonciers	143
§ 3. — Revenus provenant du commerce et de l'industrie	151
§ 4. — Revenus provenant d'occupations lucratives, de traitements, de pensions, etc.	155
§ 5. — Exemptions réelles	161
§ 6. — Mode de calcul du revenu imposable	168
§ 7. — Déductions permises sur le chiffre global du revenu	170
II. — Personnes morales	176
Revenu imposable des personnes morales	181
§ 1. — Règles spéciales pour l'évaluation du revenu	181
§ 2. — Déductions	183
CHAPITRE III. — Tarifs	186
Examen de la progressivité	186
Dégrèvements	190
Tableaux	196
CHAPITRE IV. — Etablissement de l'assiette	197
Préparation de l'assiette	198
Déclaration	202
Commissions d'évaluation	215
Commissions de taxation	220
Contentieux	227
Pénalités. Conclusion	233

TROISIÈME PARTIE

SECONDE PARTIE DE LA RÉFORME DE 1891-1893

CHAPITRE PREMIER. — Impôt communal sur le revenu	239
1. — Nécessité d'une réorganisation des finances communales	239
2. — Caractères essentiels de la réforme	241
3. — Impôt communal sur le revenu	245
a) Personnes imposables	245
b) Revenu imposable	248
c) Tarifs	250
d) Etablissement de l'assiette	253
Conclusion	255
CHAPITRE II. — L'Ergänzungsteuer	256
Nécessité d'un impôt complémentaire	256

Discussion du projet de loi.	259
Loi du 14 juillet 1893	263
I. — Bases d'imposition.	263
1° Personnes imposables	263
2° Capitaux imposables	264
3° Calcul du capital imposable	266
II. — Tarifs.	270
III. — Etablissement de l'assiette.	273
Conclusion	274

QUATRIÈME PARTIE

RÉSULTATS DE LA RÉFORME DE 1891-1893 ET LOI DU 19 JUIN 1906

CHAPITRE PREMIER. — Statistiques.	277
§ 1. — Plan des impôts personnels dans le budget des recettes	278
§ 2. — Evolution du rôle des impôts directs dans le bud- get prussien.	282
§ 3. — Statistiques de l'Einkommensteuer	287
1. — Nombre de contribuables.	287
2. — Répartition des contribuables par classes	289
3. — Revenus en France et en Prusse	291
4. — Répartition des revenus entre les villes et les campagnes	292
5. — Nombre des personnes morales imposées	294
6. — Rendement de l'impôt par classes.	295
7. — Rendement de l'impôt dans les villes et dans les campagnes.	298
8. — Rendement de l'impôt des personnes morales.	299
9. — Revenu imposable des personnes morales et physiques.	300
10. — Répartition de la population par groupes de revenus	301
11. — Différentes sources de revenus.	303
12. — Tableau général	306
§ 4. — Statistiques de l'Ergänzungsteuer	306
1. — Résultats de l'impôt de 1895 à 1907.	306
2. — Contribuables des villes et des campagnes.	309
3. — Différentes natures de capitaux	311
4. — Exemptions et modérations.	314
5. — Tableau général	316

CHAPITRE II. — Loi du 19 juin 1906	319
§ 1. — L'Einkommensteuer	320
Bases d'imposition	320
Tarifs	332
Etablissement de l'assiette.	335
Voies de recours	338
§ 2. — L'impôt complémentaire et l'impôt communal. .	340
Loi du 24 juillet 1906	341
ANNEXES. — Modèles de déclaration d'impôt.	343

Imp. J. Thevenot, Saint-Dizier (Haute-Marne).
